وزارة التعليم العالى

المعهد العالى لإدارة المنشآت الصناعية

وتكنولوجيا الإنتاج بالمحلة

معايير المحاسبة الدولية

دكتور

السيد زكريا إبراهيم

مدرس المحاسبة والمراجعة بالمعهد

العالى للإدارة والحاسب الآلى براس البر

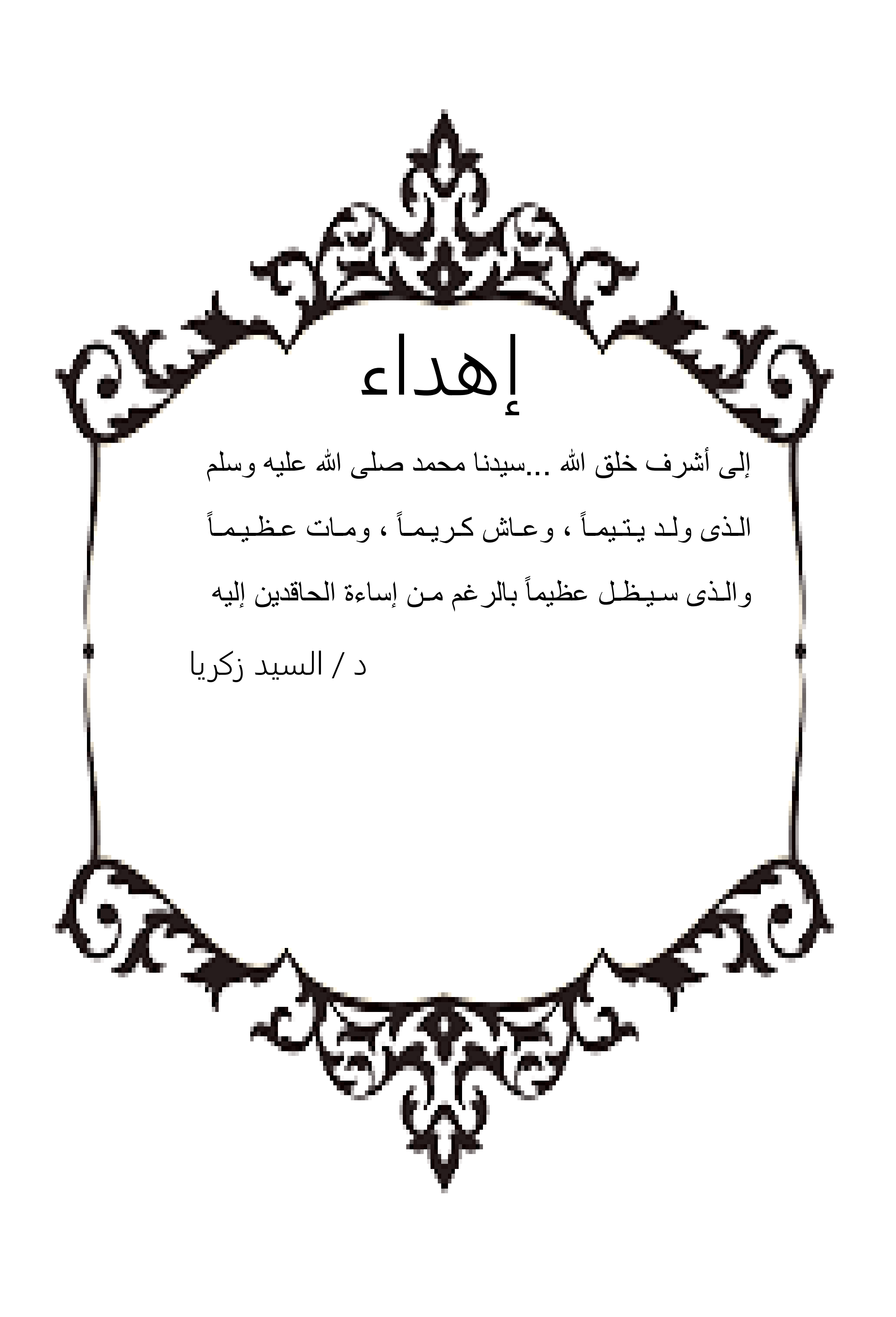
دكتور

محمد الصادق سلامة

استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة – جامعة بورسعيد


بسم الله الرحمن الرحيم
وأن الله قد أحاط بكل شيء علما



إهداء

إلى أشرف خلق الله ...سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

الذى ولد يتيماً ، وعاش كريماً ، ومات عظيماً

والذى سيظل عظيماً بالرغم من إساءة الحاقدين إليه

د / السيد زكريا

إن الحمد لله نستهديه ونستغفره ونتوب إليه،ونعوذ بالله من شرور أنفسناومن سيئات أعمالنا،ونصلى ونسلم على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد وعلى آله وصحبة أجمعين وبعد،

نظراً للتطورات السريعة والمتلاحقة فى البيئة العالمية والخاصة بزيادة حركة إنتقال رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم،وإتساع نشاط المؤسسات وإمتداده إلى المجال الدولى أثر تأثيراً جوهرياً على الوظيفة المحاسبية،حيث إختلاف المبادئ المحاسبية بين الدول المختلفة وتعدد اللغات والعملات وإختلاف الظروف الإقتصادية والسياسية،وأثر ذلك بدوره على المنظمات الدولية المهتمة بالقضايا المحاسبية .

حيث حظيت المشاكل المحاسبية الدولية إهتمام هذه المنظمات،وقد أسفر ذلك عن صدور بعض المعايير الدولية والتى تحقق إلى حد ما التوفيق والتنسيق بين الممارسات والسياسات المحاسبية المختلفة بين الدول .

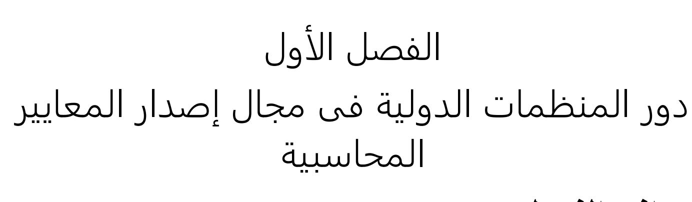
وفى ضوء ما تقدم يتناول هذا الكتاب دراسة تطبيقية لبعض معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية،بحيث يكون مرشداً للدارسين والباحثين وغيرهم من المهتمين بموضوعات المحاسبة .

وأسأل الله عز وجل أن أكون قد وفقت فى عرض محتويات هذا الكتاب،وأن يكون هذا الجهد المتواضع إضافة علمية نافعة،وأن يكون هذا الجهد خالصاً لوجه الله الكريم والله ولى التوفيق ......،

وفوق كل ذى علم عليم

د/ السيد زكريا إبراهيم

قائمة محتويات الكتاب



الفصل الأول

دور المنظمات الدولية فى مجال إصدار المعايير المحاسبية

<u>أهداف الفصل:</u>

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **دور ورسالة مجلس معايير المحاسبة الدولية وهيكله**
- **الشكل التقليدى لمعيار المحاسبة الدولى .**
- **مهمة الإتحاد الدولى للمحاسبين وأهدافه .**
- **دور هيئة الأمم المتحدة فى مجال إصدار المعايير المحاسبية .**
- **دور منظمة التعاون الإقتصادى والمجموعة الأوروبية فى التوفيق الدولى فى مجال المعايير المحاسبية .**
- **العوامل المؤثرة على المعايير المحاسبية**

الفصل الأول

دور المنظمات الدولية فى مجال إصدار المعايير المحاسبية

تمهيد :

تعتبر المعايير المحاسبية هى القواعد التى يجب تبنيها من قبل منظمات الأعمال عند أداء الوظيفة المحاسبية وإعداد القوائم المالية للمنظمات،وتعرف المعايير المحاسبية بأنها نماذج أو قواعد محاسبية تم الإتفاق عليها تصف ما يجب أن يكون عليه التطبيق المحاسبى وبالتالى فهى تساعد المحاسبين عند إعداد وعرض القوائم المالية،ويمكن القول بأن إستخدام المعايير المحاسبية فى تنظيم السياسات المحاسبية فى المجتمع يؤدى إلى وجود معايير يسترشد بها المحاسبون فى ممارستهم للمهنة وبالتالى رفع مستوى وكفاءة الأداء المهنى .

ويؤدى عدم وجود المعايير المحاسبية إلى اللجوء للإجتهاد الشخصى وما يصاحب ذلك من إختلاف فى السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة فى معالجة مشكلات القياس والإفصاح المحاسبى والذى يؤدى بدوره إلى عدم موضوعية القوائم المالية لمنظمات الأعمال .

ونتيجة لذلك إهتمت المنظمات المحاسبية الدولية والمحلية بإحداث التوفيق أو التوحيد المحاسبى بين دول العالم وذلك لتحسين عملية التقرير على النطاق الدولى،وقد واجهت صعوبات عديدة منها إختلاف العوامل البيئية من دولة لأخرى،والتى تؤثر بدورها على النظم المحاسبية المطبقة فى كل دولة .

ونتناول فى هذا الفصل دور المنظمات الدولية فى مجال إصدار المعايير المحاسبية متمثلة فى مجلس معايير المحاسبة الدولية،والإتحاد الدولى للمحاسبين،وهيئة الأمم المتحدة،ومنظمة التعاون الإقتصادى،والمجموعة الأوروبية،والعوامل المؤثرة على المعايير المحاسبية .

أولاً: دور المنظمات الدولية فى مجال إصدار والتوفيق للمعايير المحاسبية

وتتمثل هذه المنظمات فى الآتى :

١- مجلس معايير المحاسبة الدولية

كان سابقاً يعرف بلجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والتى تأسست فى ٢٩ يونيو ١٩٧٣ فى لندن كنتيجة لإتفاق تم بين عدد من كيانات مهنية محاسبة من

إستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية،وقد تم تعديل الإتفاقية والدستور التى وقع عليها فى يونيو١٩٨٢،ومنذ عام ١٩٨٣ أصبح أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية يتضمن كل الكيانات المهنية المحاسبية والذين يعتبروا فى نفس الوقت أعضاء فى الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) وفى مارس ٢٠٠١ وبعد إجراءات إعادة هيكلة (من ١٩٩٧ وحتى عام ١٩٩٩) تم تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة غير هادفة للربح – وبإعتبارها الوحدة الأم لمجلس معايير المحاسبة الدولية وكواضع لمعايير المحاسبة المستقلة .

وإبتداء من أول أبريل ٢٠٠١ يفترض أن مجلس معايير المحاسبة الدولية أخذ المسئوليات السابقة للجنة معايير المحاسبة الدولية .

رسالة المجلس

يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية بمثابة كيان مهنى مستقل،ويمول من القطاع الخاص،ويختص بوضع معايير المحاسبة الدولية ويوجد مقره فى لندن – المملكة المتحدة،ويتكون أعضاء المجلس من ٩ دول ولديهم خلفية مالية واسعة ويلتزم المجلس بتطوير ما فيه المصلحة العامة،مجموعة فريدة عالية الجودة،وقابلة للفهم وقابلة للتنفيذ من معايير المحاسبة العالمية والتى تتطلب شفافية وقابلية مقارنة للمعلومات كغرض عام للقوائم المالية،فضلاً عن تعاون المجلس مع واضعى معايير المحاسبة القومية لتحقيق التقارب فى معايير المحاسبة حول العالم .

دستور مجلس معايير المحاسبة الدولية

ويضع هذا الدستور أساس الإطار الهيكلى والإجرائى لمجلس معايير المحاسبة والمجالس المرتبطة به،وقد تمت الموافقة على هذا الدستور فى ٢٤ مايو ٢٠٠٠،ويتكون منجزئين :

الأول (A): ويعالج الأسم والأهداف،والأعضاء وتعيين الأوصياء .

الثانى (B): ويضع التدابير والشروط التى تنشأ عندما يصل الأوصياء للقرارات المطلوبة،وعلى أساس الأغلبية البسيطة والتى تجعلها موضع التنفيذ .

وسوف نقتصر على سرد أسم وأهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية وفقاً لدستور ٢٤ مايو٢٠٠٠ .

١- أسم المنظمة سيكون لجنة معايير المحاسبة الدولية وإختصارها (IASC) .
٢- أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية .

1. **تطوير ما فيه المصلحة العامة،مجموعة فريدة عالية الجودة وقابلة للفهم وقابلة للتنفيذ من المعايير المحاسبية والتى تتطلب أن يتوافر فى معلومات القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى الجودة العالية والشفافية والقابلية للمقارنة لمساعدة المشاركين فى أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين الذين يصنعون القرارات الإقتصادية .**
2. **لتشجيع إستخدام وتطبيق بالغ الدقة لهذه المعايير .**
3. **العمل على إيجاد تقارب بين معايير المحاسبة القومية ومعايير المحاسبة الدولية للحصول إلى حلول عالية الجودة .**

هيكل المجلس

يعرض الشكل رقم (١) صورة لهيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية ويدعم هذا الهيكل تلك الخصائص المرغوبة لتأسيس مشروعية منتظمة وضع المعايير من خلال إتصاف ممثلين كيان صنع القرار بالإستقلالية والخبرة الفنية .

ويتضمن الهيكل ما يلى :

١- الأوصياء .
٢- مجلس معايير المحاسبة الدولية .
٣- مجلس إستشارى المعايير .
٤- لجنة التفسيرات الدائمة .
٥- لجان إستشارية وتوصية .
٦- مدير فنى .
٧- مدير تجارى .

الأوصياء

ويمثلون هيئة لجنة معايير المحاسبة الدولية – الذين يتولون إدارة وحكم تنظيم مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل .

ويتكون عدد الأوصياء من ١٩ وصى ويتطلب دستور مجلس معايير المحاسبة الدولية فيمن يجب أن يكون وصى أن يظهر إلتزام دائم للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) كواضع معايير عالمية ذات جودة عالية،وأن يتوافر لديه المعرفة

المالية،وأن تتوافر لديه القدرة على مقابلة هذا الإلتزام طوال الوقت،ويجب أن يتوافر لدى الوصى الفهم والحساسية للقضايا الدولية الملائمة لنجاح منظمة دولية مسئولة عن تطوير معايير عالمية ذات جودة عالية للإستخدام فى أسواق رأس المال العالمية وللمستخدمين الأخرين . (فقرة ٩ من الدستور) .

ويعين الأوصياء أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ولجنة التفسيرات الدائمة والمجلس الإستشارى بالإضافة إلى :

- **مراجعة الإستراتيجة سنوياً للمجلس (IASB) وفعاليتها .**
- **إعتماد الموازنة الخاصة بالمجلس (IASB) وتحديد الأساس للتمويل .**
- **مراجعة قضايا إستراتيجية المجلس المؤثرة على معايير المحاسبة .**
- **وضع إجراءات العمل للمجلس ولجنة التفسيرات والمجلس الإستشارى .**
- **الموافقة على تعديل الدستور بعد إجراء الإستشارات مع مجلس المعايير الإستشارى ونشر مسودة عرض للعامة .**
- **ممارسة كل سلطات هيئة لجنة معايير المحاسبة الدولية فيما عدا المكفولة للمجلس (IASB) ولجنة التفسيرات والمجلس الإستشارى للمعايير .**

ويتم إختيار الأوصياء على الأساس دولى على النحو التالى :

- **٦ أوصياء يتم تعينهم من أمريكا الشمالية .**
- **٦ أوصياء يتم تعينهم من أوروبا .**
- **٤ أوصياء يتم تعينهم من آسيا ومنطقة الباسيفيك .**
- **٣ أوصياء يتم تعينهم من أى منطقة مع مراعاة التوازن الجغرافى .**

ويلاحظ أن ٥ من الـ ١٩ وصى يتم ترشيحهم من قبل الإتحاد الدولى للمحاسبين ويخضعوا لعمليات مشاورات من الإتحاد الدولى ولجنة الترشح وهؤلاء الخمسة يتم إختيارهم للترشيح على أساس ما يلى :

- **٢ على الأقل شركاء كبار أو تنفيذيين لأحد منشآت المحاسبة الدولية المشهورة .**
- **٣ على الأقل سوف يتم إختيارهم بعد إستشارة المنظمات الدولية من المعدين للتقارير المالية أو المستخدمين للتقارير المالية والأكاديميين بغرض الحصول على واحد من كل هؤلاء .**

مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

يختص هذا المجلس بمسئولية وضع معايير إعداد التقارير المالية ويتكون هذا المجلس من ١٤ عضو يتم تعينهم من قبل الأوصياء لفترة حتى ٥ سنوات،يتم تجديدها مرة واحدة،وكل عضو له صوت واحد،ويؤخذ قرار المجلس على أساس الأغلبية البسيطة بفارق صوت واحد،وينقسم أعضاء المجلس الـ ١٤ إلى مجموعتين :

- **١٢ عضو (أعضاء طوال الوقت) بمعنى أنهم يلتزمون بالعمل كامل الوقت للجنة معايير المحاسبة الدولية .**
- **٢ أعضاء (وقت جزئى) بمعنى أنهم يلتزمون بالعمل وقت أقل للجنة معايير المحاسبة الدولية**
- **ويوصف أعضاء المجلس بأنهم من الخبراء الفنيين ولديهم مهارات فنية وخبرة وخلفية كبيرة بالأعمال الدولية وظروف السوق .**
- **ويتم إختيار أعضاء المجلس على أساس التمثيل الجغرافى .**
- **ويعين الأوصياء من بين الـ١٤ عضو رئيس للمجلس وأيضاً نائب للرئيس**

معايير إختيار أعضاء المجلس

١. **يتصفوا بالكفاءة الفنية والمعرفة بالمحاسبة المالية وإعداد التقارير .**
٢. **القدرة على التحليل .**
٣. **مهارات الإتصال .**
٤. **صنع القرارات الشبيهة بقرارات القاضى .**
٥. **حسن إدراك بيئة التقارير المالية .**
٦. **القدرة على العمل فى جو شبيه بما هو موجود بالكليات .**
٧. **النزاهة والموضوعية والنظام .**
٨. **الإلتزام برسالة لجنة معايير المحاسبة والمصلحة العامة .**

وتتمثل واجبات المجلس فى الآتى :

١) **أن يكون مسئول بشكل كامل عن كل الموضوعات الفنية للجنة معايير المحاسبة الدولية،شاملة إعداد وإصدار معايير المحاسبة الدولية ومسودات مشاريع المعايير والموافقة النهائية على تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة وأى أراء معارضة .**

٢) نشر المسودات لكل المشروعات والمعايير المتوقعة .
٣) أن يتوافر لديه إتجاهات كاملة بشأن الأجندة الفنية للجنة معايير المحاسبة .
٤) مراجعة التعليقت والملاحظات بخصوص مسودات العرض للمعايير خلال فترة معقولة من تاريخ نشر المسودات .
٥) الإستماع للعامة لمناقشة المشروعات المقترحة .

المجلس الإستشارى للمعايير

ويعين أعضاؤه حيث يتكون من ما يقرب من ٣٠ عضواً ممن توافر لديهم الخلفية المهنية ويتم تجديد التعيين كل ثلاثة سنوات ويراعى التنوع الجغرافى .

وتتمثل أهداف هذا المجلس فى الآتى :

١. تقديم النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية بناء على قرارات الأجندة وأولويات العمل فى المجلس .
٢. إبلاغ المجلس بوجهات نظر المنظمات والأفراد فى المجلس الإستشارى بخصوص مشروعات وضع المعايير الرئيسية .
٣. تقديم النصائح الأخرى للمجلس وللأوصياء .

لجنة التفسيرات الدائمة

شكلت لجنة التفسيرات الدائمة عام ١٩٩٧ فى هذا الوقت على أساس قضايا المحاسبة التى قد يكون هناك خلاف أو عدم موافقة بشأن معالجتها مع غياب إرشادات رسمية بخصوصها،ولتطوير التفسيرات تستعين اللجنة بمستشارين من لجان قومية متشابها حول العالم .

ويغطى عمل اللجنة ما يلى :

- **القضايا الملحة (حيث يكون هناك عدم رضا فى الممارسة داخل نطاق معايير المحاسبة الدولية الموجودة) .**
- **القضايا الطارئة (الموضوعات الجديدة المتعلقة بمعايير المحاسبة الموجودة ولكن لا يأخذها المعيار فى الحسبان عند تطويره .**
- **ويتكون أعضاء اللجنة بأكثر من ١٢ عضو يعينوا من قبل الأوصياء لمدة ٣سنوات - ويعين واحد منهم كرئيس وكل عضو له صوت واحد عند التصويت،والأعضاء من بلاد متنوعة شاملة الأفراد من منظمات مهنية**

ومجموعات معدى ومجموعات مستخدمى التقارير المالية ولجنة البورصة الدولية والإتحاد الأوروبى كمراقبين .

وتتمثل واجباتها فى الآتى:

- **تفسير تطبيق معايير المحاسبة الدولية فى ضوء الإطار الفكرى لإعداد وعرض القوائم المالية .**
- **نشر مسودات التفسيرات للعامة وتلقى الملاحظات خلال فترة معقولة قبل عمل المسودة النهائية .**
- **تقديم تقرير إلى المجلس (IASB) للحصول على الموافقة على التفسيرات النهائية .**

المدير الفنى

ويعين من قبل الرئيس التنفيذى للجنة معايير المحاسبة الدولية وبعد إستشارى الأوصياء فى ذلك وهو ليس عضو فى المجلس ولكن يشارك فى الإجتماعات ولكن ليس له حق التصويت فى إجتماعات المجلس وإجتماعات لجنة التفسيرات الدائمة .

المدير التجارى

ويعين من قبل الرئيس التنفيذى للجنة معايير المحاسبة بعد التشاور مع الأوصياء،وهو مسئول عن المنشورات وحقوق النشر والإتصالات وزيادة التمويل المالى وذلك كله تحت إشراف الأوصياء والهيئة المالية والإدارية .

ميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية

إن الدعم المالى الرئيسى للجنة معايير المحاسبة الدولية يأتى من قبل المنظمات المهنية للمحاسبة وشركات المحاسبة الكبرى والحللين الماليين والشركات متعددة الجنسية،كما أن اللجنة تقوم فى الوقت الحالى بالحصول على بعض الموارد من مبيعات منشوراتها،وتعتبر الزيادة فى ميزانيتها من أبرز التطورات الملحوظة فى السنوات الأخيرة،حيث أنه حتى عام ١٩٨٥ كان المورد المالى الوحيد لها هو المنظمات المهنية عدا بعض التبرعات البسيطة،وكانت هذه الأموال تصل إلى اللجنة مباشرة حتى عام ١٩٨٢ ومنذ هذا التاريخ أصبحت تصل إليها عن طريق الإتحاد الدولى للمحاسبين،ومنذ عام ١٩٨٦ إنضم المحللون الماليون للمجلس وبدأو فى المساهمة بالأموال فى ميزانية اللجنة،ومع بداية عام ١٩٨٧ بدأ ظهور مورد أخر

وهو الإيرادات من بيع المنشورات،ومع بداية ١٩٩٠ بدأ المساهمات المادية لشركات المحاسبة العالمية،وبعد ذلك عام ١٩٩١ بدأ المساهمات من قبل الشركات متعددة الجنسية،وعلى الرغم من هذا التحسن فى الميزانية،إلا أن ميزانية لجنة المعايير المحاسبية الدولية مازالت منخفضة بالنسبة لمقارنتها بالمنظمات المحلية التى تقوم بإصدار المعايير .

الشكل التقليدى لمعيار المحاسبة الدولى

إن المعيار المحاسبى الدولى يتضمن الأجزاء الرئيسية التالية :

١. مقدمة المعيار .
٢. التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة فى المعيار .
٣. شرح المعيار .
٤. صلب المعيار .
٥. الإفصاح .
٦. الأحكام الإنتقالية (وذلك للمعايير التى تحتاج إلى فترة زمنية بتطبيقها،وتحدد ما يجب أن تقوم به الشركات تلك الفترة لحين تطبيق المعيار) .
٧. تاريخ بدء سريان المعيار .

الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية

ويتضح من أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية لأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يكون فى الغالب إختيارياً بإعتبارها معايير إرشادية غير ملزمة دولياً،وبالتالى تكون الأولوية فى التطبيق عند إعداد القوائم المالية فى الدولة للمعايير والنظم والقوانين المحلية وذلك عندما تختلف مع معايير المحاسبة الدولية

دور مجلس معايير المحاسبة الدولية فى رفع كفاءة الأداء المحاسبى

تقوم لجنة معايير المحاسبة الدولية بدور رئيسى فى رفع كفاءة الأداء المحاسبى على مستوى العالم،حيث يؤدى إشتراك عدد كبير من خبراء المحاسبة على مستوى العالم فى وضع المعايير المحاسبية الدولية وأخذ آراء الإستشاريين والخبراء فى مجال العمل المحاسبى إلى الوصول إلى معايير محاسبية على درجة عالية من الكفاءة وتمثل نموذجاً لما يجب أن يكون عليه التطبيق العملى،ويتم رفع كفاءة

الأداء المحاسبى على مستوى العالم عن طريق معايير المحاسبة الدولية والإسترشاد بها والإستفادة منها عند التطبيقات المحاسبية فى الدول المختلفة .

قائمة بمعايير المحاسبة الدولية الصادرة حتى عام ٢٠٠٤

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ تأسيسها عام ١٩٧٣ وحتى نهاية عام ١٩٩٠ بإصدار إحدى وثلاثين معياراً،وقامت خلال الفترة من ١٩٩٠ حتى ٢٠٠٤ بإجراء بعض التعديلات والتحسينات وإضافة بعض المعايير الجديدة لها ويمكن حصر تلك المعايير فيما يلى:

رقم المعيار	أسم المعيار
(١)	**عرض القوائم المالية**
(٢)	**المخزون**
(٣)	**القوائم المالية الموحدة (وقد ألغى) وتم إستبداله بالمعيارين (٢٧)،(٢٨)**
(٤)	**محاسبة الإهلاك،تم إستبداله بالمعايير رقم (١٦)،(٢٢)،(٣٨)**
(٥)	**المعلومات الواجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية (ألغى) وتم دمجه فى المعيار رقم (١)**
(٦)	**التأثيرات المحاسبية لتغيرات الأسعار (ألغى) وتم إستبداله بالمعيار رقم (١٥)**
(٧)	**قوائم التدفق النقدى**
(٨)	**صافى الربح أو خسارة الفترة،والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية**
(٩)	**تكاليف البحث والتطوير (تم إستبداله بالمعيار رقم (٣٨))**
(١٠)	**الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية**
(١١)	**عقود الإنشاءات**
(١٢)	**ضرائب الدخل**
(١٣)	**عرض الأصول والخصوم المتداولة (ألغى) وتم دمجه فى المعياررقم (١)**
(١٤)	**التقارير القطاعية**
(١٥)	**المعلومات التى تعكس تأثيرات تغيرات الأسعار**

(١٦)	الممتلكات والآلات والمعدات
(١٧)	عقود الإيجار
(١٨)	الإيراد
(١٩)	منافع المستخدمين
(٢٠)	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
(٢١)	آثار التغيرات فى معدلات الصرف الأجنبى
(٢٢)	إندماجات الشركات
(٢٣)	تكاليف الإقتراض
(٢٤)	الإفصاح عن الأطراف المرتبطة (ذوى العلاقة)
(٢٥)	المحاسبة عن الإستثمارات
(٢٦)	المحاسبة والتقرير عن خطط تعويضات التقاعد
(٢٧)	القوائم المالية الموحدة
(٢٨)	الإستثمارات فى شركات زميلة
(٢٩)	التقارير المالية فى الإقتصاديات مرتفعة التضخم
(٣٠)	الإفصاح فى القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة
(٣١)	التقرير المالى للمصالح فى المشروعات المشتركة
(٣٢)	الأدوات المالية:الإفصاح والعرض
(٣٣)	نصيب السهم من الأرباح
(٣٤)	التقارير المالية المؤقتة
(٣٥)	العمليات غير المستمرة (المتوقفة)
(٣٦)	تناقص قيمة الأصول
(٣٧)	مخصصات لإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة
(٣٨)	الأصول المعنوية (غير الملموسة)
(٣٩)	الأدوات المالية : الإعتراف والقياس
(٤٠)	العقارات المقتناه بغرض الإستثمار
(٤١)	الزراعة

٢- الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC)

تأسس الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) عـام ١٩٧٧ أى بعد تأسيس لجنـة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأربعة أعوام،وذلك بعد توقيع إتفاقية من قبل ٦٣ هيئـة محاسبية تمثـل ٤٩ دولـة،كما أن أعضـاء الإتحـاد الـدولى هـم أعضـاء لجنـة معايير المحاسبة الدولية لكن لجنة معايير المحاسبة الدوليـة مسئولة عن التقـارير المالية الخارجية بينما مسئوليات الإتحاد الدولى للمحاسبين أكثر شمولاً حيث يتمثل الهدف الأساسى له هو دعم التنسيق الدولى بين المنظمات المهنية المحاسبية ودعم عملية التوفيق المحاسبى الدولى .

وبـالرغم مـن أن الإتحـاد الـدولى للمحاسـبين مهـتم بصـفة أساسـية بممارسـات المراجعـة الدوليـة إلا أنـه مهـتم أيضـاً بـبعض الأمـور المتعلقـة بـالتعليم والأخـلاق والمحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات .

ويتم العمل الأساسى للإتحاد الدولى للمحاسبين من خلال عدة لجان فرعية تغطى مجـالات ووظـائف الإتحـاد،ويعتبر مـن أهـم لجـان الإتحـاد الـدولى للمحاسـبين هـى ممارسات المراجعة الدولية حيث أن هـذه اللجنـة مسئولة عن الإصدارات الأوليـة وإرشـادات المراجعـة ويكـون هـدف هـذه الإصـدارات هـو تحسـين درجـة التوفيـق والتنسيق فى المراجعة بين الدول .

كما أن هذه اللجنة مستمرة فى العمل جنباً إلى جنب مع المنظمة الدولية لأسـواق الأوراق الماليـة لإصـدار إرشـادات مراجعـة متفـق عليهـا لأغـراض تـداول الأسـهم دولياً،وتأخذ اللجنة فى إعتبارها متطلبات المنظمة الدولية لأسواق الأوراق الماليـة عند إصدارها لمعايير جديدة .

كما يتضمن الإتحاد الدولى لجنـة مهتمـة بـالتعليم وهـى مسـئولة عـن الإرشـادات المتعلقــة بتعلــيم وتــدريب المحاســبين حيــث تشــمل إرشــادات التعلــيم المهنــى للمحاسـبين،وكذلك يتضـمن لجنـة مهمتهـا إصـدار الإرشـادات المتعلقـة بأخلاقيـات المهنة .

وهناك قضايا متعلقـة بـأمور المحاسـبة الإداريـة وتـم تغطيتهـا عن طريـق لجنـة المحاسبة الإدارية والتى تمثلـت مهمتهـا فـى زيـادة كفـاءة المحاسـب الإدارى علـى المستوى الدولى .

ولذلك يمكن القول بأن الإتحاد الدولى للمحاسبين يلعب دوراً بالغ الأهمية حيث يتم مناقشة مختلف الموضوعات المحاسبية وموضوعات المراجعة الدولية،ومن ثم تطويرها بشكل يحقق عملية التوفيق المحاسبى الدولى،وبذلك يمكن أن نعتبر الإتحاد الدولى للمحاسبين هو الهيئة الدولية التى مهمتها تطوير وتعزيز المهنة بشكل يجعلها توفر للمهنيين خدمات ذات جودة عالية،وقد جاء بيان مهمة الإتحاد الدولى للمحاسبين بالأهداف الآتية :

١. تعزيز المعايير وتطوير المهنة عن طريق إصدارالإرشادات المهنية والفنية وعن طريق تشجيع آراء الإتحاد الدولى للمحاسبين ولجنة معايير المحاسبة الدولية .
٢. إظهار دور المهنة ومسئولياتها وإنجازاتها بتقديم دور أعضاء الإتحاد فى خدمة أصحاب المصالح العامة .
٣. التنسيق مع المنظمات المحلية لرفع شأن مهنة المحاسبة وذلك بإصدار الإرشادات فى القضايا المحاسبية المستحدثة .
٤. تطوير المنظمات الوطنية ودعم المنظمات الدولية وصولاً إلى تطوير الأسواق المالية .

ومن الجدير بالأشارة إلى أن مصر لإستفادت من خبرة الإتحاد الدولى للمحاسبين فى مجال وضع معايير قومية لها،حيث صدر قرار وزير الإقتصاد رقم ٤٨٧ لسنة ١٩٩٧ بتشكيل لجنة دائمة لوضوع معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك الإنسانى،وقد إنبثق عنها ثلاث لجان فرعية وهى:

(١) لجنة معايير المحاسبة .
(٢) لجنة معايير المراجعة .
(٣) لجنة قواعد السلوك المهنى .

وقد إعتمدت هذه اللجان على المعايير الدولية عند إصدار المعايير المصرية وبخصوص لجنة معايير المحاسبة فقد أصدرت حتى عام ١٩٩٨ (٢١) معيار محاسبى متشابهة مع المعايير الدولية للمحاسبة .

أما لجنة معايير المراجعة فهى بصدد إعداد وإصدار معايير للمراجعة،وعلى الجانب الآخر فقد أصدر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين فى أكتوبر ١٩٩١ إرشادات المراجعة المصرية وهى عبارة عن ترجمة لإرشادات المراجعة الدولية فى ذلك الوقت .

وبالإضافة إلى ذلك فإن المادة رقم (٥٨) من اللائحة التنفيذية لقانون سوق المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ نصت على أن تلتزم الشركات التى تقوم بطرح أوراقها المالية فى الإكتتاب العام بأن تعد التقارير المالية عن نشاط الشركة ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها والمراجعة طبقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية .

ومما تقدم نلاحظ أن تبنى مصر للمعايير الدولية يعتبر أهم الركائز الهامة فى عملية جذب الإستثمارات الأجنبية،وتنشيط سوق رأس المال فى مصر،ومن ثم فيعتبر التأهيل العلمى للمحاسبين فى مصر للألمام بهذه المعايير أمراً ضرورياً ولذلك فيجب أن تتضمن المناهج الدراسية فى كليات التجارة معايير المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولى،وعلى الجانب الآخر فإن تبنى مصر لهذه المعايير الدولية يؤدى إلى زيادة كفاءة المحاسبين الممارسين للمهنة على المستوى المهنى

٣- هيئة الأمم المتحدة

تهتم هيئة الأمم المتحدة بموضوع تحقيق التوفيق المحاسبى الدولة ويرجع ذلك إلى توصية المجلس الإقتصادى والإجتماعى التابع لهيئة الأمم المتحدة فى عام ١٩٧٢ بتعيين مجموعة أشخاص بارزين لدارسة وضع المنشآت متعددة الجنسية وإمكانية وجود نظام محاسبى موحد،فلقد قامت هيئة الأمم المتحدة بجمع البيانات المتعلقة بأنشطة المنشآت متعددة الجنسية وإنشاء معايير دولية بإصدار التقارير المالية مع التركيز على الإفصاح عن عمليات هذه المنشآت،وفى عام ١٩٧٦ تم تأسيس مجموعة خبراء المعايير المحاسبة الدولية لتحقيق الأهداف التالية :

- مراجعة الممارسات الحالية التى تقوم بها الشركات الدولية عند إعداد التقارير المالية ومتطلباتها فى الدول المختلفة .
- تحديد نواحى القصور فى المعلومات الحالية المقدمة من الشركات الدولية فى تقاريرها المالية ومدى ملائمتها مع المقترحات المقدمة لتحسين التقارير المالية .

وفى عام ١٩٧٧ نشرت هيئة الأمم المتحدة تقريراً تقدم فيه إقتراحاً بزيادة ملحوظة فى الإفصاح عن العناصر المالية وغير المالية من قبل الشركات الدولية،وقد تم إقتراح إصدارقوائم مالية موحدة،وتقديم معلومات مفصلة،ومعلومات غير مالية متعلقة بالعمالة والإنتاج والتأثيرات البيئية الضرورية .

ويلاحظ أن هيئة الأمم المتحة أظهرت إهتمامها بالإختلافات فى الممارسات المحاسبية بين الدول عند إصدار التقارير المالية للشركات الدولية،وكانت تبحث فى تحقيق التوفيق الدولى المحاسبى لمقابلة إحتياجات المستخدمين لهذه المعلومات وخاصة فى الدول النامية،كما أن تركز عمل المجموعة (مجموعة خبراء المعايير الدولية) على وصف لبممارسات المحاسبية المطبقة فى الدول المختلفة .

وفى عام ١٩٧٩ تقدمت هيئة الأمم المتحدة خطوة أخرى بتأسيس مجموعة عمل حكومية لخبراء المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية وكان هدفها المساهمة فلا تحقيق التوفيق المحاسبى الدولى للمعايير،أى أنها لا تعتبر هيئة لإصدار المعايير ولكنها تمثل لجنة لمناقشة ومراجعة معايير المحاسبة الدولية .

وفى عام ١٩٨٠ تم تأسيس لجنة لتحقيق التطور المستمر فى المعايير الدولية التى لا تلبى الإحتياجات الحالية والمتغيرة،والتى تهتم بترويج هذه المعايير لإكسابها القبول العام من الأطراف المختلفة وضمان إتساق التطبيق لهذه المعايير على المستوى الوطنى والدولى،ومما سبق يتضح إتجاه هيئة الأمم المتحدة نحو مساعدة الدول النامية فى تحقيق الرقابة على عمليات الشركات متعددة الجنسية .

٤- منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية (OECD)

منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية منظمة دولية تأسست عام ١٩٦٠ عن طريق حكومات ٢٤ دولة صناعية فى أوروبا وأمريكا الشمالية وآسيا وأستراليا وتهدف إلى تحقيق التنسيق الدولى فى السياسات المتعلقة بالإقتصاد والطاقة والتنمية الإقتصادية فى الدول الأعضاء،أى أنها توفر فرص التشاور بين الدول الأعضاء فى الأمور الإقتصادية العامة مثل قضايا ميزان المدفوعات ومعدلات الصرف وغيرها .

وفى عام ١٩٧٥ شكلت المنظمة لجنة الإستثمار والمنشآت المتعددة الجنسية وهذه اللجنة أصدرت بياناً فى العام التالى لتشكيلها خاص بعمليات الإستثمار الدولى والمنشآ المتعددة الجنسية،ويحتوى هذا البيان على مجموعة من الإرشادات متعلقة بعملية الإفصاح فى الشركات متعددة الجنسية وتمثلت أهم العناصر فى الآتى :

١. المنشأة،مبيناً أسم وموقع الشركة الأم،شركاتها التابعة،نسبة حصصها،والأسهم المملوكة فيها .
٢. العمليات والأنشطة الرئيسية التى تقوم بها الشركة الأم وشركاتها التابعة والمناطق الجغرافية التى تنفذ فيها الأنشطة .

٣. نتائج العمليات والمبيعات حسب الأنشطة الرئيسية والمناطق الجغرافية .
٤. قائمة مصادر وإستخدمات الأموال للمنشأة ككل .
٥. السياسات المتبعة فى التسعير .
٦. السياسات المحاسبية المتبعة،مع السياسات المتعلقة بالإندماج المتعلقة بالمعلومات المنشورة .

وفى عام ١٩٧٨ أسست هذه اللجنة فريق عمل للمعايير المحاسبية بهدف زيادة المعايير المحاسبية المقارنة وتقديم إيضاحات المصطلحات المحاسبية التى ترد فى التقارير المالية التى يتم الإفصاح عنها،أى أنها تقوم بتبادل الآراء حيال المعايير المحاسبية المختلفة،وفى عام ١٩٨٠ قامت هذه اللجنة بإجراء مسح شامل للممارسات المحاسبية فى الدول الأعضاء وذلك لتقييم درجة الإختلاف بين الممارسات المحاسبية ومدى التوفيق بينهم،كما أنه يمكننا القول أن هذه المنظمة تدعم جهود لجنة المعايير الدولية وممثليها يحضرون إجتماعات هذه اللجنة كمراقبين،كما أن القواعد التى تصدر منها تكون غير إلزامية حيث أن هذه المنظمة لا تملك القوة الإلزامية لإتباع هذه الإرشادات ولكن يتبلور دور هذه المنظمة فى تحسين وتطوير الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة .

٥- المجموعة الأوروبية (European Community)

تتكون المجموعة الأوروبية من مجموعة دول أوروبا الغربية وتأسست عام ١٩٥٧ وتهدف إلى تحقيق التكامل الإقتصادى بينها وتقوم فلسفتها على ما يسمى بالحريات الأربعة،حرية السلع،الخدمات،والناس،رأس المال،كما دعت هذه المجموعة إلى تحقيق التوافق بين قوانين الشركات والضرائب وهذا يقودنا إلى تحقيق فلسفة التوفيق فى الممارسات المحاسبية .

وتعتبر المجموعة الأوروبية ذات دوراً بارزاً فى تحقيق التوفيق المحاسبى من خلال سلسلة الإرشادات والتعليمات المطبقة فى الدول الأعضاء فى المجموعة،كما أنها تأثيرها إنتشر بشكل واضح فى الشركات متعددة الجنسية خارج الحدود القومية ويظهر ذلك جلياً فى زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات على المستوى الدولى .

ويتضح من العرض السابق لجهود وأنشطة المنظمات الدولية مثل: منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية،الأمم المتحدة،المجموعة الأوروبية،أنها لها دوراً

ملحوظاً فى عملية تحقيق التوفيق المحاسبى الدولى والذى سوف ينعكس بدوره على تشجيع الأعمال التجارية الدولية،وتحقيق مصلحة للشركات متعددة الجنسية .

كما يتضح لنا أن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAAC) تعتبر حجر الزاوية فى مجال إصدار المعايير المحاسبية على المستوى الدولى بما فى ذلك من علاج المشكلات المحاسبية والقضايا التى تظهر فى الحقل المحاسبى نتيجة لإمتداد العمل المحاسبى خارج الحدود القومية وذلك للسعى نحو التوفيق المحاسبى الدولى على مستوى العالم،والذى يمثل أحد أهم الإهتمامات للعديد من المنظمات الدولية المهنية الإقتصادية .

ثانياً: العوامل المؤثرة على المعايير المحاسبية

لاشك أن المعايير والممارسات المحاسبية تتأثر بشكل كبير وواضح بإحتياجات المستخدمين للقوائم المالية،ولذلك فإن تطوير المعايير المحاسبية على المستوى المحلى يتطلب تحليل وتحديد أهداف القوائم المالية وتحديد فئات مستخدمى القوائم المالية وتحديد المعلومات التى تحتاجها كل فئة منهم،ويتضح من ذلك أنتطوير المعايير المحاسبية على المستوى الدولى وصولاً إلى عملية التوفيق أو التنسيق الدولى،يتطلب دراسة تحليل البيئات المختلفة للدول وتحديد متطلبات مستخدمى القوائم المالية على المستوى الدولى حتى يمكن الوصول إلى معايير محاسبية متوافقة إلى حد ما مع البيئات المختلفة للدول .

ويتناول المؤلف العوامل المؤثرة على المعايير المحاسبية والتى تتمثل فى مجموعات الضغط التى تحتاج إلى وجود معايير محاسبية دولية تحكم عملية إعداد التقارير المحاسبية على المستوى الدولى وذلك على النحو التالى :

١- المستثمرون :

تحتاج مجموعة المستثمرين إلى فهم القوائم المالية للشركات الأجنبية للحصول على مزيد من الثقة عند إتخاذ قرارات الإستثمار أى أن المستثمر يجب أن يثق فى المبادئ والقواعد المحاسبية التى إتبعت لقياس الدخل وتقويم الأصول والتقرير عن المركز المالى للمنشأة حتى يمكنه إتخاذ قرار بالإستثمار الأجنبى فى تلك الشركات ولذلك فتحتاج فئة المستثمرين إلى وجود معايير محاسبية دولية تعد وفقاً لها القوائم المالية للشركات الأجنبية .

٢- المحللون الماليون

إن المحللين الماليين يحتاجون إلى معلومات واضحة من أجل تأدية مهامهم فى تقديم الإستشارات الإستثمارية،فإذا لم تتوافر لديهم معلومات مبنية على معايير محاسبية دولية فإنهم سوف يواجهون مشاكل لفهم الممارسات المحاسبية للدول المختلفة من أجل فهم القوائم المالية للشركات فى الدول المختلفة .

٣- المقرضون والدائنون

لا شك أن معرفة الوضع المالى للمقترض يعتبر أمراً مهماً بالنسبة للمقرض عند إتخاذ قرار منح القرض أو تجديد قرضاً ما،ولذلك فوجود معايير دولية تحكم عملية إعداد التقارير المالية للشركات الدولية يعتبر أمراً مفيداً لمؤسسات الإقراض الدولية التى تقوم بتقديم القروض فى الدول النامية .

٤- الشركات متعددة الجنسية

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية هامة جداً بالنسبة للشركات المتعددة الجنسية حيث تتطلب الشركات التابعة الأجنبية إعداد مجموعة من القوائم المالية والتقارير المالية للأطراف الداخلية والخارجية فى البلد الأجنبى،والمتطلبات الضريبية فى البلد الأجنبى،وإحتياجات القوائم الموحدة مع الشركة الأم،والذى بدوره يتطلب طرق قياس وتقرير محاسبى موحدة .

٥- مكاتب المحاسبة الدولية

لاشك أن غياب معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بإعداد القوائم المالية للشركات الأجنبية يعوق قيام مكاتب المحاسبة الدولية بعملية المراجعة لتلك القوائم،حيث أن عملية المراجعة والتدقيق على المستوى الدولى تتطلب أن تكون الممارسات المحاسبية لتلك الشركات فى الدول المختلفة تتم بشكل نمطى أكثر،كما أن غياب المعايير يعوق إنتقال موظفى هذه المكاتب من بلد لآخر،ولذلك فهذه المكاتب فى حاجة ماسة لهذه المعايير .

٦- أسواق الأوراق المالية

إنه فى حالة إنضمام الشركات إلى أى سوق لتداول الأوراق المالية فإنه يجب تحديد أى السياسات المحاسبية التى تعد قوائمها المالية على أساسها فهل تعد القوائم المالية للشركة الأجنبية وفقاً للقواعد المحاسبية المحلية أم تعد وفقاً للقواعد المحاسبية الأجنبية ؟

ومن ثم يتضح الحاجة إلى وجود معايير محاسبية دولية لإعداد القوائم المالية للشركات الأجنبية حتى تسهل عملية المقارنة والتحليل المالى للقوائم .

٧- الدول النامية

إن مهنة المحاسبة فى الدول النامية غير متطورة بشكل كاف بقدر يجعلها قادرة على تبنى إصدار معايير محاسبية محلية،وهذا بالإضافة إلى أن حكومات الدول النامية لا تعطى الإهتمام الكافى لإصدار مثل هذه المعايير ولا تخصص لها جزءاً كافياً من مواردها،ولذلك فإن إصدار معايير دولية تقدم منافع كثيرة لهذه الدول – (وبصفة خاصة المستخدمين للقوائم المالية،والمعدين لها،والمراجعين لها) وبذلك تظهر الحاجة إلى ضرورة وجود معايير دولية لإعداد القوائم المالية على المستوى الدولى .

٨- السلطات الضريبية

إن الضرائب المستحقة على أرباح الشركات المتعددة الجنسية – الناتجة عن العمليات الدولية – سوف تواجه بعض التعقيدات نتيجة لإختلاف طرق وسياسات الوصول إلى الأرباح .

أسئلة على الفصل الأول

١- ما القصود بالمعايير المحاسبية؟وما هى العوامل المؤثرة على المعايير المحاسبية ؟

٢- هناك العديد من المنظمات الدولية المهتمة فى مجال معايير المحاسبة الدولية والتى لها دور بارز فى مجال إصدارها والتوفيق المحاسبى لها، وضح ذلك ؟

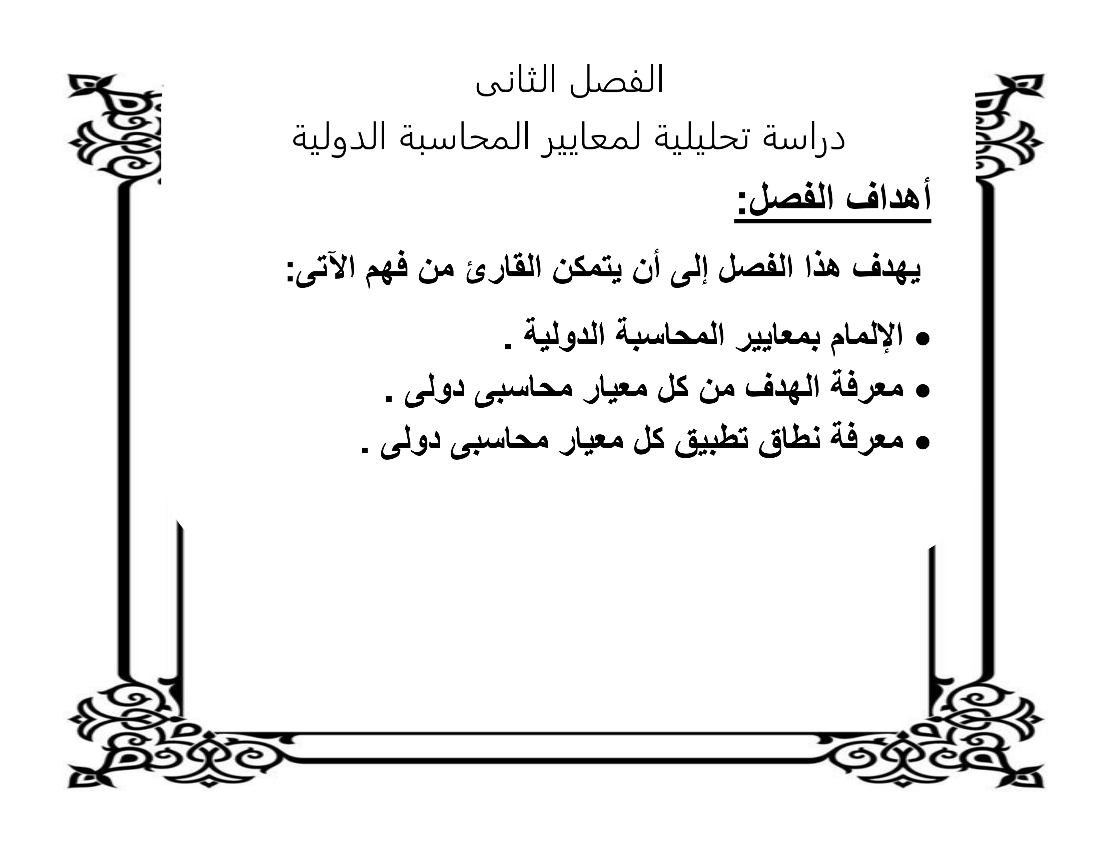
٣- وضح رسالة وهيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية وميزانيته ؟

٤- أذكر دور مجلس معايير المحاسبة الدولية فى رفع كفاءة الأداء المحاسبى ؟

٥- وضح مهمة الإتحاد الدولى للمحاسبين وأهدافه ؟

٦- أذكر دور هيئة الأمم المتحدة،ومنظمة التعاون الإقتصادى والمجموعة الأوروبية فى مجال التوفيق فى إصدار المعايير المحاسبية ..وضح ذلك؟

٨- غياب معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بإعداد القوائم المالية للشركات الأجنبية يعوق قيام مكاتب المحاسبة الدولية بعملية المراجعة لتلك القوائم...وضح ذلك؟



الفصل الثانى

دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة الدولية

<u>أهداف الفصل:</u>

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **الإلمام بمعايير المحاسبة الدولية .**
- **معرفة الهدف من كل معيار محاسبى دولى .**
- **معرفة نطاق تطبيق كل معيار محاسبى دولى .**

الفصل الثانى
دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة الدولية

تمهيد :

يقصد بمعايير المحاسبة بأنها تلك القواعد الخاصة بإعداد القوائم المالية والتى تمثل مبادئ محاسبية متعارف عليها،والتى تحدد نوع المعلومات التى يحتويها القوائم المالية،والكيفية التى ينبغى بها إعداد المعلومات وتحدد معايير المحاسبة ما هى الممارسات المحاسبية المقبولة وكذلك الممارسات غير المقبولة .

وأصبحت معايير المحاسبة الدولية مرجعاً لاغنى عنه يسترشد به المعنيون فى جميع بلدان العالم نتيجة إزدياد الأهمية النسبية للبيانات المالية المنشورة على المستوى الدولى كمصدر للمعلومات التى تخدم رجال الأعمال والمؤسسات المالية فى إتخاذ القرارات سواء فى مجال الإستثمارات أو فى مجال التمويل .

ونتناول فى هذا الفصل دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة الدولية موضحاً الهدف من كل معيار ونطاق تطبيقه بشئ من الإختصار للإلمام بهذ المعايير جميعاً .

المعيار رقم (١) عرض القوائم المالية

وقد حل هذا المعيار محل المعايير التالية :

- **معيار رقم (١) الإفصاح عن السياسات المحاسبية .**
- **معيار رقم (٥) المعلومات الواجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية .**
- **معيار رقم (١٣) عرض الأصول والإلتزامات المتداولة .**

وقد تمت الموافقة على المعيار (١) من قبل اللجنة فى يوليو ١٩٩٧ وأصبح سارى العمل به إبتداء من بعد أول يوليو ١٩٩٨ .

ويحدد المعيار رقم (١) الإعتبارات التالية للقوائم المالية :

العرض العادل - السياسات المحاسبية - الإستمرارية - أساس الإستحقاق للمحاسبة - الإتساق أو الثبات فى العرض - الأهمية النسبية والتجميع - الموازنة أو المعادلة - معلومات مقارنة .

ويقرر المعيار رقم (١) الحد الأدنى لهيكل ومحتويات المعلومات التى يجب أن تظهر فى القوائم المالية الأساسية وهى :

- **الميزانية العمومية (التفرقة بين المتداول وغير المتداول ليست مطلوبة) .**
- **قائمة الدخل (الفصل بين التشغيل وغير التشغيل مطلوبة) .**
- **قائمة التدفق النقدى .**
- **قائمة التغيرات فى حقوق الملكية .**

والأشكال المختلفة لهذه القوائم السابقة مسموح بها وفقاً لهذا المعيار،كما يتناول المعيار رقم (١) الملاحظات المتممة للقوائم المالية والمعلومات المعينة المطلوب ظهورها فى القوائم المالية،وملخص للسياسات المحاسبية،والإيضاحات الخاصة بالقوائم المالية،والإفصاح عن الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية،والإلتزام بمتطلبات التفسيرات إلى آخره .

المعيار رقم (٢) المخزون

يهدف هذا المعيار إلى وصف أو تقرير المعالجة المحاسبية للمخزون فى ظل نظام التكلفة التاريخى،وتتمثل القضية الرئيسية فى الحاسبة عن المخزون فى مقدار التكلفة التى يتم الإعتراف بها كأصل والتى ترحل من فترة إلى أخرى حتى يتم تحقيق الإيراد المقابل،ويوفر هذا المعيار مرشداً عملياً لتحديد التكلفة وما يترتب على الإعتراف بها كمصروف،شاملة أى إنخفاض فى القيمة الدفترية بالمقارنة بصافى القيمة البيعية التى يمكن تحقيقها،كما يوفر مرشداً أيضاً فى توضيح التكلفة التى تستخدم فى تخصيص التكاليف على المخزون .

المعيار رقم (٧) قوائم التدفق النقدى

تعتبر المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة لمستخدمى القوائم المالية بإعتبارها أساس تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما فى حكمها،وحاجة المنشأة لإستخدام تلك التدفقات النقدية،نظراً لأن القرارات الإقتصادية التى تتخذ من قبل المستخدمين تتطلب تقييماً لقدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية وما فى حكمها وتوقيت تولدها وما قدرها،والهدف من هذا المعيار هو طلب توفير المعلومات عن التغيرات التاريخية فى النقدية وما فى حكمها والخاصة بالمنشأة عن طريق قائمة التدفق النقدى والتى تبوب التدفقات النقدية أثناء الفترة إلى تدفقات من أنشطة التشغيل والإستثمار والتمويل .

المعيار رقم (٨) صافى ربح أو خسارة الفترة،والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية

يهدف هذا المعيار إلى وصف أو تقرير التبويب والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبنود معينة فى قائمة الدخل لكى تعد وتعرض كل المنشآت قائمة الدخل على أسس متشابهة أو متوافقة،ويعزز هذا إمكانية مقارنة القوائم المالية الخاصة بالمنشآة بين الفترات المختلفة،ومع القوائم المالية لمنشآت آخرى،وطبقاً لهذا يتطلب المعيار تبويب وعرض خاص بالبنود غير العادية،وإفصاح خاص ببنود معينة داخل الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية،ويحدد أيضاً المعالجة المحاسبية للتغيرات فى التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية .

المعيار رقم (١٠) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

كان المعيار رقم (١٠) قد تم تعديله فى مايو ١٩٩٩ ليغطى فقط الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية،حيث كان المعيار رقم (١٠) يعالج القسم الخاص بالظروف الطارئة إلا أن المعيار رقم (٣٧) قد تبنى معالجة هذا القسم فى سبتمبر من عام ١٩٩٨،ووفقاً لهذا المعيار يجب على أى منشأة أن تسوى (تعدل) قوائمها المالية بما يستوعب الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية متى وفرت هذه الأحداث دليل إضافى عن ظروف كانت قائمة فى تاريخ الميزانية كما يجب على أى منشأة عدم تعديل قوائمها المالية للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية متى كانت تلك الأحداث تدل على أوضاع نشأة بعد تاريخ الميزانية ويقصد بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفقاً لهذا المعيار بأنها الأحداث التى تقع فى الفترة بين تاريخ الميزانية وتاريخ إعتماد إصدار القوائم المالية والتى قد تكون فى صالح أو غير صالح المنشأة ويمكن تحديد نوعين من هذه الأحداث :

أ- أحداث تعطى دليل إضافى عن ظروف كانت قائمة فى تاريخ الميزانية .

ب- أحداث تدل على أوضاع نشأة بعد تاريخ الميزانية،ويجب الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التى تشير لأوضاع حدثت بعد ذلك التاريخ إذا كان إغفالها يؤثر على قدرة مستخدمى القوائم المالية لإجراء التقييمات والقرارات المناسبة مثال ذلك القيام بعملية شراء رئيسية لمنشأة أخرى ،ويسرى هذا المعيار إبتداء من أو بعد ١ يناير ٢٠٠٠ .

المعيار رقم (١١) عقود الإنشاءات

يهدف هذا المعيار إلى وصف أو تقرير المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاءات،وبسبب طبيعة الأنشطة التى تؤدى فى ظل عقود الإنشاءات يقع تاريخ التعاقد وتاريخ الإنتهاء من العمل فى فترات مالية مختلفة،لذا فإن الموضوع الأساسى فى المحاسبة عن عقود الإنشاءات يتمثل فى توزيع إيراد العقد وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التى يؤدى العمل الإنشائى خلالها،ويستخدم هذا المعيار معيار الإعتراف المؤسس فى الإطار الفكرى،لإعداد وعرض القوائم المالية وذلك لتحديد متى يجب الإعتراف بإيراد العقد كإيراد،ويوفر المعيار مرشداً عملياً فى تطبيق معيار الإعتراف .

المعيار رقم (١٢) ضرائب الدخل

يطبق هذا المعيار فى المحاسبة على ضرائب الدخل لإغراض إعداد القوائم المالية ويتضمن ذلك تحديد مقدار المصروف أو الوفر الناتج عن الضرائب على الدخل عن الفترة المحاسبية،وكيفية عرض ذلك المقدار بالقوائم المالية،وقد عدل هذا المعيار عام٢٠٠٠ ويسرى فيه أو بعد ١يناير ٢٠٠١ .

المعيار رقم (١٤) التقارير القطاعية

تم تعديل هذا المعيار عام ١٩٧٧ ويسرى فى أو بعد ١ يوليو ١٩٩٨،ويتناول هذا المعيار أسس إعداد التقارير القطاعية والبنود التى يجب الإفصاح عنها لكل قطاع رئيسى كما يتناول تعريفاً للقطاعات بوصفها الوحدات التنظيمية التى ترفع تقاريرها كأعضاء مجلس الإدارة إلى أخره من التفاصيل التى سوف نتناولها فى هذا الكتاب .

المعيار رقم (١٥) المعلومات التى تعكس تأثيرات تغيرات الأسعار

وفقاً لإجتماع مجلس معايير المحاسبة الدولية فى أكتوبر ١٩٨٩ وافق المجلس على إضافة التوضيح التالى إلى متن المعيار رقم (١٥):"إن الإجماع الدولى بخصوص الإفصاح عن المعلومات التى تعكس تأثيرات تغيرات الأسعار كان قد تم التنبؤ به عند إصدار المعيار رقم (١٥) وقت عدم حدوث مثل هذا الإجماع،وكنتيجة لذلك قرر المجلس بأن المنشآت لا تحتاج للإفصاح عن المعلومات المطلوبة وفقاً للمعيار رقم (١٥) لكى تكون قوائمها المالية متفقة مع معايير المحاسبة الدولية

ولكن المجلس يشجع المنشآت على عرض مثل هذه المعلومات ويلح فى طلبه لكى تفصح عن البنود المطلوبة من قبل هذا المعيار"

يجب على المنشآت التى تطبق المعيار رقم (١٥) أن تفصح عن المعلومات التالية على أساس مدخل القوة الشرائية العامة أو مدخل القوة الشرائية العامة أو مدخل التكلفة الجارية :

- **وصف التسويات .**
- **تسويات تكلفة المبيعات .**
- **تسويات البنود النقدية .**
- **التأثير الكلى لما سبق وأى تسويات أخرى .**

المعيار رقم (١٦) الممتلكات والتجهيزات والمعدات

إن هناك العديد من الفقرات المختلفة لهذا المعيار قد تم تعديلها لكى تدخل فى المعايير التالية:المعيار رقم (٢٢) الخاص بإندماج الشركات والمعيار رقم (٣٦) الخاص بتناقض قيمة الأصول والمعيار رقم (٣٧) الخاص بالمخصصات والإلتزامات والأصول الطارئة،وقد عدل النطاق الخاص بهذا المعيار بواسطة المعيار رقم (٤٠) الخاص بالعقارات المقتناه بغرض الإستثمار وكذلك المعيار رقم (٤١) الخاص بالزراعة،ويهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والتجهيزات والمعدات،وتتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات،وتتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات فى توقيت الإعتراف بالأصل وتحديد قيمته الدفترية ونفقات الإهلاك المتعلقة به الواجبة الإثبات والتحديد المعالجة المحاسبية للنقصان فى القيم الدفترية وتطلب هذا المعيار أن مفردة من الممتلكات أو التجهيزات أو المعدات يمكن الإعتاف بها كأصل عندما يمكن تعريفها بشكل مناسب وينطبق عليها معيار إعتراف بها كأصل وفقاً لإطار إعداد وعرض القوائم المالية .

وقد بدأ سريان هذا المعيار فى١ يناير ١٩٩٥ ثم عدل فى يوليو١٩٩٧ بموجب المعيار رقم (١)،وفى أبريل ويوليو ١٩٩٨ دخلت فقرات منه فى المعايير (٢٢)،(٣٦)،(٣٧) كما تم تعديل نطاق هذا المعيار فى أبريل ٢٠٠٠ بموجب المعيار رقم (٤٠)،وأخيراً عدل نطاق هذا المعيار أيضاً فى بناير ٢٠٠١ بموجب المعيار رقم (٤١) وقد أصبح هذه التعديلات الأخيرة والتى تمت فى عام ٢٠٠١ سارية فى أو بعد يناير ٢٠٠٣ .

المعيار رقم (١٧) عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار مع الأخذ فى الإعتبار وجهة نظر المستأجر والمؤجر،ومع التفرقة بين الإيجار التمويلى والإيجار التشغيلى،وكذلك بيان متطلبات الإفصاح فى القوائم المالية من وجهة نظراً كلاً من المستأجر والمؤجر،وقد بدأ سريان هذا المعيار فى يناير ١٩٩٩،وفى أبريل ٢٠٠٠ تم تعديل فقرات مختلفة وهناك فقرة دخلت فى المعيار رقم (٤٠)،وفى يناير ٢٠٠١ أيضاً هناك فقرات مختلفة من هذا المعيار قد عدلت بموجب المعيار رقم (٤١) والذى يسرى بعد أو فى ١ يناير ٢٠٠٣ .

المعيار رقم (١٨) الإيراد

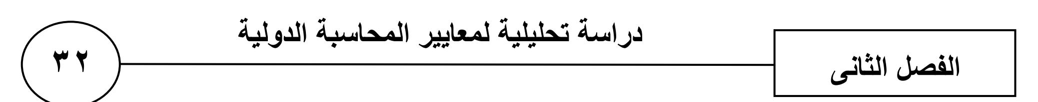
يعرف الدخل وفقاً لإطار إعداد وعرض القوائم المالية بأنه يمثل زيادة فى المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية فى شكل تدفقات داخله أو زيادة فى قيمة الأصول أو نقص فى الألتزامات والتى يتشأ عنها زيادة فى حقوق الملكية،ويشمل الدخل على كلاً من الإيراد والمكاسب،والإيراد هو الدخل الناتج من مجموعة الأنشطة العادية للمنشأة ويشار إليه بأسماء متنوعة ومختلفة تشمل المبيعات والأتعاب وعوائد الأسهم وعائد الملكية .

والهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية لإيراد الناشئ عن أنواع محددة ومؤكدة من المعاملات والأحداث .

ويتمثل الموضوع الأساسى فى المحاسبة عن الإيراد فى تحديد مت يتحقق الإيراد،ويتحقق الإيراد عندما يكون هناك توقع كاف بأن هناك منافع إقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة،وأنه يمكن قياس هذه المنافع بطريقة يعتمد عليها،ويحدد هذا المعيار الظروف أو الحالات التى تتوافق مع معيار تحقق الإيراد .

المعيار رقم (١٩) منافع المستخدمين

فى ضوء هذا المعيار تشتمل منافع ما بعد التوظف على المعاشات،ووفقاً لهذا المعيار يجب الإعتراف بالمساهمات المحددة كمصروف،كما يجب الإعتراف بتكلفة الخدمة الجارية كمصروف،كما يجب أن تستخدم الشركات طريقة المنفعة المستحقة لقياس مصاريف التقاعد الخاصة بها وإلتزامات التقاعد،كما تقاس أصول خطة المنافع المحددة،وحقوق التعويضات بالقيمة العادلة،كما تعرض صافى إلتزامات المنافع المحددة والخاصة بأصول الخطة،وأيضاً تعرض حقوق التعويضات كأصل منفصل .



كما يحدد المعيار معدل الخصم بأنه معدل الفائدة على أساس سندات شركة عالية الجودة يتوافق تاريخ إستحقاقها مع إلتزامات الخطة،.....إلخ

ويعرف المعيار خطط المنافع المحددة بأنها ترتيبات بموجبها توفر المنشأة منافع مستخدميها عند أو بعد نهاية الخدمة على أن تكون قابلة للتحديد أو التقدير لهذه المنافع أو مساهمة رب العمل مقابلها قبل حلول التقاعد سواء عن طريق أنظمة موثقة أو من ممارسات المنشأة السابقة .

ويلاحظ أن هناك فقرات معينة خاصة بهذا المعيار كانت قد عدلت فى مايو ١٩٩٩ بواسطة المعيار رقم ١٠،وقد عدل المعيار رقم ١٩ سنة ٢٠٠٠ لتغيير التعريف الخاص بأصول الخطة ولتقديم متطلبات الإعتراف والقياس والإفصاح عن التعويضات وأصبح هذا التعديل سارى المفعول فى أو بعد ١ يناير ٢٠٠١ .

المعيار رقم (٢٠) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية وحدد مدخلين للمعالجة هما مدخل رأس المال ومدخل الإيراد،وحدد المعيار المبررات التى يستند إليها كل مدخل،كما تناول المعيار تقسيم المنح الحكومية إلى منح مرتبطة بالأصول،ومنح مرتبطة بالدخل كما تناول المعيار أيضاً عرض المنح مرتبطة بأصول فى الميزانية بإستخدام طريقيتين بديلتين هما: إعتبار قيمة المنحة إيراد مؤجل وإثباتها فى قوائم الدخل وفقاً لأساس منهجى منتظم على مدى العمر الإنتاجى المقدر للأصل وتخفيض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى قيمة الأصل،وتثبت المنحة كإيراد على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك السنوى،أما بخصوص المنح المرتبطة بالإيراد يقر المعيار بعرضها فى الجانب الدائن من قائمة الدخل أما فى بند مستقل وتحت عنوان رئيسى مثل إيرادات أخرى كما تناول المعيار أيضاً الأمور التى يجب الإفصاح عنها بخصوص المنح والمساعدات الحكومية .

المعيار رقم (٢١) آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

قد تؤدى أى منشأة أنشطتها الأجنبية بطريقتين،أما فى صورة معاملات بالعملة الأجنبية،أو فى صورة عمليات أجنبية،ولإغراض تضمين المعاملات الأجنبية بعملة أجنبية والعمليات الأجنبية فى القوائم المالية للمنشأة فإنه يجب أن يتم التعبير عن المعاملات بعملة التقرير للمنشأة وترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى

عملة التقرير للمنشأة،والقضايا الرئيسية فى المحاسبة عن العمليات بعملة أجنبية والعمليات الأجنبية تتمثل فى تقرير ما هو سعر الصرف الذى يجب أن يستخدم والكيفية التى بمقتضاها يتم الإعتراف فى القوائم المالية بالأثر المالى للمتغيرات فى أسعار الصرف،وسنتعرض لكيفية تطبيق هذا المعياربشكل مفصل فى هذا الكتاب .

المعيار رقم (٢٢) إندماج الشركات

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لإندماج الشركات،ويغطى هذا المعيار كلاً من الإستحواذ على منشأة ما بواسطة أخرى،وأيضاً فى المواقف غير الشائعة توحيد المصالح عندما لا يستطيع المستحوذ الدمج،وتضمن المحاسبة عن الإستحواذ تحديد تكلفة الإستحواذ وتخصيص (توزيع) التكلفة على الأصول والإلتزامات الخاصة بالمنشأة المستحوذة،وكذلك المحاسبة عن الشهرة التى نشأة أو الشهرة السلبية سواء عند الإستحواذ أو فيما بعد الإستحواذ وتشمل القضايا المحاسبية الأخرى تحديد مقدار حقوق الأقلية ،والمحاسبة عن الإستحواذات التى تحدث بعض الفترة المالية،والتغيرات التالية فى تكلفة الإستحواذ أو فى الأصول والإلتزامات المدمجة والإفصاحات المطلوبة .

المعيار رقم (٢٣) تكلفة الإقتراض

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الإقتراض ويتطلب هذا المعيار بوجه عام معالجة تكاليف الإقتراض فور تكبدها كمصروف،إلا أن هذا المعيار يسمح كمعالجة بديلة برسملة تكاليف الإقتراض التى تتعلق مباشرة بإقتناء أو إنشاء أو إنتاج ما هو مؤهل ليصبح أصل .

المعيار رقم (٢٤) الإفصاح عن أطراف ذوى العلاقة أو المرتبطة

يجب تطبيق هذا المعيار فى معالجة الأطراف المرتبطة والمعاملات التى تتم بين المنشأة المعدة للتقارير وأطرافها المرتبطة،ويتناول هذا المعيار تحديد ما المقصود بالطرف ذوى العلاقة أو المرتبط ومعاملات الطرف المرتبط أو ذوى العلاقة والسيطرة والتأثير الهام،ثم يتناول المعيار الجهات التى لا تعتبر من الأطراف ذوى العلاقة،كما يتناول المعيار وصف طبيعة العلاقة بين الأطراف المرتبطة والمنشأة وتأثيرها على المركز المالى ونتائج الأعمال ومشكلة تحديد أسعار المعاملات الخاصة بتلك الأطراف مع المنشأة،كما حدد المعيار القواعد الخاصة بالإفصاح عن

الأطراف ذوى العلاقة ومعاملاتها مع المنشأة وأعطى أمثلة لهذه المعاملات والعناصر الهامة والتى تتعلق بالمعاملات والتى ينبغى الإفصاح عنها .

المعيار رقم (٢٦) المحاسبة والتقرير عن صناديق تعويضات المعاش

يقصد بصناديق تعويضات المعاش بأنها ترتيبات بموجبها يمكن للمنشأة توفير التعويضات لمستخدميها عند أو بعد إنتهاء الخدمة (سواء فى شكل دخل سنوى أو

مبلغ إجمالى) ومثل هذه التعويضات ومساهمات العاملين فى هذه الصناديق يتم تحديدها أو تقريرها مقدماً بناءاً على معرفة توقيتات خروج العاملين على المعاش من واقع عقود العمل أو ممارسات المنشأة،ويشار إلى صناديق تعويض المعاش بوصفها وحدة مستقلة من مشاركات العاملين فى الصندوق ومن ثم يجب التقرير عنها،وينطبق عليها معايير المحاسبة المالية الأخرى إلى المدى الذى لا يحل محل هذا المعيار،ويعالج هذا المعيار المحاسبة والتقرير عن صندوق المعاشات لكل المشاركين كمجموعة وليس بالتقرير لكل فرد من المشاركين عن حقوقهم فى تعويضات المعاش،من ناحية أخرى يركز هذا المعيار على تحديد تكللفة تعويضات المعاش فى القوائم المالية لصناديق العاملين،وهو ما يعنى أن هذا المعيار مكمل للمعيار الدولى رقم (١٩) .

المعيار رقم (٢٧) القوائم المالية المجموعة (الموحدة)

وفقاً لهذا المعيارتعرف الشركة التابعة بأنها شركة تسيطرعليها شركة أخرى تعرف بالشركة الأم،والشركة الأم هى شركة لديها شركة تابعة أوأكثر ومن ثم فإن القوائم المالية المجمعة تكون مطلوبة،ويمكن تلخيص أهم ما جاء بالمعيار على النحو التالى :

- **يجب تجميع القوائم المالية لكافة الشركات التابعة إلا إذا كانت سيطرت الشركة الأم على الشركة التابعة مؤقته بسبب إن شراء الشركة التابعة كان غرض إعادة بيعها فى المستقبل القريب،أو إذا كانت الشركة التابعة تعمل فى ظل قيود صارمة طويلة الأجل بحيث تؤدى إلى ضعف القدرة على تحويل الأموال من الشركة التابعة إلى الشركة الأم .**
- **يجب إستبعاد الأرصدة المتبادلة وكذلك العمليات المتبادلة أرباح غير محققة ناتجة عنها .**
- **الفروق بين تواريخ القوائم المالية للشركات التابعة التى يتم تجميعها (أو توحيدها يجب ألا تزيد عن ثلاثة شهور عن الشركة الأم) .**

- **يجب على الشركة الأم وشركائها التابعة أن تتبع سياسات محاسبية موحدة وفى حالة عدم إمكانية ذلك فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة وكذلك عن الجزء الخاص ببنود فى القوائم المالية المجمعة والتى بشأنها تطبيق سياسات محاسبية مختلفة .**

- فى القوائم المالية للشركة الأم،وبشكل منفصل يجب أن تظهر الشركات التابعة بالتكلفة أو بقيمة إعادة التقييم أو بإستخدام طريقة حقوق الملكية .
- تشمل الإفصاحات المطلوبة ما يلى :
  - الأسم،البند،الملكية،نسبة التصويت لكل شركة تابعة هامة .
  - أسباب عدم تجميع شركة تابعة .
  - طبيعة العلاقة إذا كانت الشركة الأم لا تمتلك أكثر من ٥٠٪ من حق التصويت فى الشركة التابعة ويتم تجميعها .
  - طبيعة العلاقة إذا كانت الشركة الأم تمتلك أكثر من ٥٠٪ من حق التصويت فى الشركة التابعة ولكنها مستثناه من التجميع .
  - تأثير الإستحواذات وعمليات التخلص من الشركات التابعة أثناء الفترة يجب الإفصاح فى القوائم المالية فى الشركة الأم وفى شكل منفصل عن الطريقة المستخدمة فى المحاسبة عن الشركات التابعة

المعيار رقم (٢٨) الإستثمارات فى شركات زميلة

وفقاً لهذا المعيار الشركة الزميلة هى أى منشأة لا يمكن إعتبارها شركة تابعة مشروع مشترك،ويكون للمستثمر تأثير فعال عليها،والتأثير الفعال يعنى القدرة على المشاركة فى وضع السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها ودون أن تكون هناك سيطرة على تلك السياسات،ومثل هذا التأثير يفترض وجوده إذا إمتلك المستثمر أكثر من ٢٠٪ من الشركة الزميلة وفيما يلى أهم النقاط الواردة فى هذا المعيار :

- يجب المحاسبة عن الشركات الزميلة وفقاً لطريقة حقوق الملكية فى القوائم المالية المجمعة (الموحدة)،إلا إذا كان الإستثمار الذى تم الإستحواذ عليه .
- والإحتفاظ به قاصراً على غرض التخلص منه فى المستقبل القريب وفى هذه الحالة يجب إستخدام طريقة التكلفة .

- فى حسابات الشركة الأم يمكن أن يتم التقرير عن الشركات الزميلة على أساس طريقة حقوق الملكية أو إذا كانت تمثيل إستثمارات طويلة الأجل فيمكن إستخدام طريقة التكلفة أو إعادة التقييم .

- يجب علـى المسـتثمر أن يتوقـف عن إسـتخدام طريقـة حقـوق الملكيـة فـى حالتين :

أ- إذا فقد القدرة على التأثير الفعال على الشركة الزميلة .

ب- إذا كانت الشركة الزميلة تعمل فى ظل قيود مشددة .

وتؤدى إلى ضعف القدرة على تحويل الأموال للمستثمر .

- فى ظل طريقة حقوق الملكيـة يتعرف المسـتثمر علـى حصـته التناميـة فـى صافى أرباح أو خسائر الشركة الزميلة التى تم التقرير عنها ومـا إذا كانـت مـن عدمـه سـتتحول إلـى أربـاح موزعـة،ويجب علـى المسـتثمر أن يـوزع (يستهلك) تأثير للشهرة على الإستثمار .
- الإستثمارات وفقاً لطريقة حقـوق الملكيـة يـتم التقريـر عنهـا فـى الميزانيـة العمومية للمستثمر كأصول غير متداولة .
- القيمة الدفترية للإستثمارات وفقاً لطريقة حقـوق الملكيـة يجـب أن تخفـض فى حالة الإعتراف بوجود إنخفاض غير مؤقت فى قيمتها .

المعيار رقم (٣٩) التقارير المالية فى الإقتصاديات عالية التضخم

يجب تطبيق هذا المعيـار علـى القـوائم الماليـة الأساسـية شـاملة القـوائم الماليـة المجمعة لأى شركة تستخدم عملة إقتصاد عالى التضخم،ففى ظل أى إقتصـاد عـالى التضخم يعتبر التقرير عن نتـائج العمليـات والمركـز المـالى للعملـة المحليـة بـدون إعـادة عـرض غيـر ذات منفعـة للمسـتخدمين حيـث أن عـدم المحافظـة علـى القـوة الشرائية بنفس المعدل يجعل مقارنـة المبالغ النـاتجة عن العمليات والأحداث الأخرى والتى تمت فى فترات مختلفة وحتى داخل نفس الفترة المحاسبية مضللة،من نـاحيـة أخرى لا يؤسس هذا المعيار معدل مطلق يحدد ما هو التضـخم العالى،حيـث يتوقـف هذا الموضوع على الحكم الشخصـى عنـد إعـادة عـرض القـوائم الماليـة وفقـاً لـهـذا المعيار وعندما يصبح ذلك أمراً ضرورياً .

إلا أنه على الجانب الأخر توجد خصائص للبيئـة الإقتصـادية للدولـة والتـى تشـير أنـها تعانى من تضخم عالى،وهى تشمل على سبيل المثال لا الحصر ما يلى :

- إن السكان بوجه عام يفضلوا الإحتفاظ بثروتهم فى شكل أصول غيـر نقديـة أو عملـة أجنبيـة مسـتقرة نسـبياً،كما أن مبـالغ العملـة المحليـة التـى فـى حوزتهم يتم إستثمارها فوراً للمحافظة على القوة الشرائية .

- إن السكان بوجه عام يهتموا بالمبالغ النقدية ليست فى شكل عملة محلية ولكن فى شكل عملة أجنبية مستقرة نسبياً،كما أن الأسعار يتم تحديدها وفقاً لهذه العملة الأجنبية .
- تتم المبيعات والمشتريات الآجلة على أساس أسعار تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية أثناء فترة الآجل حتى إذا كانت هذه الفترة قصيرة
- ترتبط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بدليل الأسعار .
- إذا كان معدل التضخم التراكمى لثلاثة سنوات يتجه إلى أو يزيد عن ١٠٠٪ .

والقضية الرئيسية التى يتناولها هذا المعيار هى تحديد الأسس الخاصة بإعادة عرض القوائم المالية لمعالجة آثار التضخم العالى،وذلك بإستخدام وحدة قياس جارية فى تاريخ الميزانية،كما يتناول المعيار معالجة إعادة عرض القوائم المالية سواء كانت معدة على اساس مدخل التكلفة التاريخى أو مدخل التكلفة الجارية .

كما يوضح المعيار معالجة مكاسب أو خسارة صافى المركز النقدى والناشئة عن إعادة العرض،كما يتناول أيضاً إختيار وإستخدام دليل الأسعار العامة وقضية توقف الإقتصاد عن التضخم العالى،وأخيراً متطلبات الإفصاح وفقاً لهذا المعيار .

المعيار رقم (٣٠) الإفصاح فى القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة

يجب تطبيق هذا المعيار على القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة،وسواء على القوائم المالية المستقلة لكل بنك أو القوائم المالية المجمعة للبنك .

ولأغراض هذا المعيار فإن مصطلح بنك يتضمن كافة المؤسسات المالية التى يكون أحد أنشطتها المالية قبول الودائع والإقتراض من الغير بهدف الإقراض والإستثمار،وكذا التى تعمل فى نطاق الأعمال المصرفية أو خاضعة لتشريعات مماثلة لها ويسرى هذا المعيار على مثل هذه المنشآت سواء كانت كلمة بنك موجودة فى أسمها أو لا،ولما كانت العمليات التى تزاولها البنوك تختلف عن تلك

التى تزاولها المنشآت الأخرى،وبالتالى تختلف المتطلبات المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير عن تلك المتطلبات الخاصة بالمنشآت الأخرى،ولذا فإن هذا المعيار يحدد المتطلبات الخاصة بالبنوك كما يشجع على تقديم إيضاحات بالقوائم المالية تتناول أموراًمثل إدارة السيولة والمخاطر وكيفية الرقابة عليها .

من ناحية أخرى يعتبرهذا المعيارمكملاً لمعاييرالمحاسبة الدولية الأخرى والتى تنطبق أيضاً على البنوك ما لم ينص صراحة بالمعيارعلى إعفاء البنوك من تطبيقها

المعيار (٣١) التقرير المالى للمصالح فى المشروعات المشتركة

يجب تطبيق هذا المعيار فى المحاسبة عن المصالح فى المشروعات المشتركة والتقرير عن الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف الخاصة بالمشروع المشترك فى القوائم المالية للشركاء والمستثمرين،ويقصد بالمشروع المشترك وفقاً لهذا المعيار بأنه يمثل ترتيبات تعاقدية بمقتضاها يباشر طرفين أو أكثر نشاط إقتصادى،ويخضع هذا النشاط لرقابة مشتركة،ويأخذ المشروع المشترك أشكال عددية إلا أن المعيار حدد ثلاثة أنواع هى :

- **عمليات تخضع لرقابة مشتركة .**
- **أصول تخضع لرقابة مشتركة .**
- **وحدات تخضع لرقابة مشتركة .**

ويجمع هذه الأنواع من المشروعات المشتركة خصائص عامة هى :

أ- وجود أثنين أو أكثر من الشركاء ملزمين بترتيبات تعاقدية .

ب- الترتيبات التعاقدية تأسس على رقابة مشتركة .

ويعالج هذا المعيار المحاسبة عن مصالح الشركاء فى الأنواع المختلفة السابقة من المشروعات المشتركة،كما يتناول أسس وقواعد التقرير فى القوائم المالية للشركاء فى ظل الأشكال الثلاثة للمشروعات المشتركة .

وفيما يختص بالقوائم المالية المجمعة للشريك فى المشروع المشترك حدد المعيار طريقتين للمحاسبة والتقرير،الأولى وهى طريقة التجميع التناسبى،والثانية هى حقوق الملكية .

المعيار رقم (٣٢) الأدوات المالية: الإفصاح والعرض

يجب تطبيق هذا المعيار فى عرض وإفصاح المعلومات عن كل أنواع الأدوات المالية سواء تلك التى تم الإعتراف بها أو تلك التى لا يتم الإعتراف بها،والهدف

من هذا المعيار هو تعزيز فهم مستخدمى القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية سواء تلك الموجودة داخل الميزانية العمومية أو خارج الميزانية،ويصف هذا المعيار متطلبات معينة لغرض الأدوات المالية داخل الميزانية وكذلك خارج الميزانية كما يعالج المعيار أيضاً الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعوامل التى

تـؤثر فـى مقـدار وتوقيـت التـدفقات النقديـة للمنشـأة والمتعلقـة بـالأدوات الماليـة والسياسات المحاسبية التى تطبق على الأدوات المالية .

المعيار رقم (٣٣) نصيب السهم من الأرباح

يهدف هذا المعيار إلى وصف القواعد الخاصة بتحديد وعرض نصيب السهم مـن الأرباح والتى سوف تحسن إجراء المقارنات بين مختلف المنشآت فى نفس الفتـرة المحاسبية،وبين الفترات المحاسبية المختلفة لنفس المنشأة،ويركز هذا المعيار على البعد الخاص بحساب نصيب السهم من الأرباح،من ناحية أخرى هناك حـدود للبيـان الخـاص بنصـيب السـهم مـن الأربـاح وتنشـأ هـذه الحـدود مـن إخـتلاف السياسـات المحاسبية المستخدمة فى تحديد الأرباح .

المعيار رقم (٣٤) التقارير المالية المؤقتة

يقصد بالتقريرالمالى المؤقت بأنه تقرير مالى قـد يتضـمن قـوائم ماليـة كاملـة أو موجزة لفترة دورية أقصر مـن السـنة الماليـة الكاملـة للمنشـأة ويـتم الإلتـزام بهـذه التقـارير عـن طريـق الحكومـات القوميـة وبورصـات الأوراق الماليـة والكيانـات المحاسبية،وهذا المعيار :

- يحدد الحد الأدنى لمحتويات التقارير المالية المؤقت شاملة الإفصاحات .
- يحدد المبادئ المحاسبية المتعلقة بالإعتراف والقياس والتـى يجـب أنتطبـق فى التقارير المالية المؤقتة .

ويؤدى التوقيت المناسب وإمكانيـة الإعتمـاد علـى التقـارير الماليـة المؤقتـة إلـى تحسين قدرات المستثمرين والدائنين والأطـراف الأخـرى لفهـم قـدرة المنشـأة علـى توليد الأرباح والتدفقات النقدية وظروفها المالية ودرجة السيولة .

المعيار رقم (٣٥) العمليات المتوقفة

يتعلق هذا المعيار بالعرض والإفصاح عن العمليات المتوقفة،ويهدف هذا المعيار إلى وضـع أسـاس للتفرقـة بـين المعلومـات الخاصـة بالعمليـات الرئيسـية المتوقفـة الخاصة بالمنشأة،والمعلومات الخاصة بعملياتها المستمرة،كما يحدد المعيار الحد

الأدنى من الإفصاحات عن العمليات المتوقفة،ويهتم المعيار بكيفية عرض العمليات المتوقفة فى القوائم المالية للمنشأة المعنية وماهيـة المعلومـات التـى يـتم الإفصـاح عنها،ويلاحظ أن هذا المعيار لا يؤسس مبادئ جديدة للتقرير عن مـدى وكيـف يـتم الإعتراف،وقيـاس الـدخل والمصـاريف والتـدفقات النقديـة والتغيـرات فـى الأصـول وإلتزامات المتعلقة بالعمليات المتوقفة حيث أن هذه القضايا تتبـع فيهـا المنشـأة مـا

جـاء فـى معـايير المحاسـبة الدوليـة الأخرى،ويتطلـب هـذا المعيـار الإفصـاح عـن العمليات المتوقفة مبكراً كما يلى :

- **اى مشروع يتدخل فيه إتفاق لبيع أصول جوهرية للعمليات المتوقفة .**
- **إذا كـان مجلـس إدارة المشـروع أو الإدارة الحاكمـة قـد إعتمـدت وأعطيـت الأذن بتنفيذ خطة التوقف .**

وتشمل الإفصاحات المطلوبة :

- **وصف بالعمليات المتوقفة .**
- **قطاعات أعمـال أو جغرافيـة والتـى يـتم التقريـر عنهـا وفقـاً للمعيـار (١٤) نتيجة توقف عمليتها .**
- **تاريخ خطة التوقف التى تمت الموافقة عليها والترخيص بتنفيذها .**
- **التوقيت الخاص بعمليات الإتمام المتوقعة لخطة التوقف إذا كـان معروفـاً أو يمكن تحديده .**
- **القيمة الدفترية الإجمالى الأصول والإلتزامات التى التخلص منها .**
- **قيمـة الإيـرادات والمصـروفات والضـريبة علـى أربـاح وخسـائر العمليـات المتوقفة .**
- **الخ ...من متطلبات الإفصاح الأخرى .**

المعيار رقم (٣٦) تناقص قيمة الأصول

يعالج هذا المعيار بشكل رئيسى المحاسبة عن الإنخفاض لشهرة المحل والأصول غير الملموسة والممتلكات والآلات والمعدات .

ويتضمن هذا المعيار متطلبات لتعريف الأصـل المـنخفض وقيـاس القيمـة القابلـة لتغطيته،والإعتراف أو الإحتياط للخسائر الناشـئة عـن الإنخفاض،وإظهـار معلومـات عن خسائر الإنخفـاض أو عكـس خسـارة الإنخفـاض ويصـف المعيـار الكيفيـة التـى يمكن بها أن يختبرالأصل المنخفض،كما يتطلب المعياروجوب الإعتراف بأى خسارة

إنخفاض متى كانت القيمة القابلة للتغطية للأصل أقل من القيمة الدفترية للأصل .

المعيار رقم (٣٧) المخصصات والإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة

يتطلب هذا المعيار ما يلى :

- **يجب الإعتراف بالمخصصات فى الميزانية فقط عنـدما يكـون لـدى المنشـأة إلتزامات حالية (قانونية أو هيكلية) نتيجة حدث تم فى الماضى .**

- يجب أن تقاس المخصصات فى الميزانية العمومية على أساس أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لسداد الإلتزام الحالى فى تاريخ الميزانية .
- يجب ألا تخفض قيمة المخصص من الأرباح الناشئة عن الأصول المتوقع التخلص منها .
- يجب أن يستخدم المخصص فى الإتفاق على الأغراض الذى من أجلها تم تكوينه .

ويضع المعيار ٣٧ ثلاثة تطبيقات خاصة لهذه المتطلبات العامة :

- يجب عدم تكوين مخصص لخسائر التشغيل المستقبلى .
- يجب تكوين مخصصات لغرض أى عقد كبير،حيث التكاليف لايمكن تجنبها لمقابلة الإلتزامات فى ظل تجاوز العقد المنافع المتوقعة .

يجب تكوين مخصصات لأغراض إعادة الهيكلة بشرط أنتكون لدى المنشأة خطة تفصيلية لإعادة الهيكلة،مع وجود توقع مرتفع .

المعيار رقم (٣٨) الأصول المعنوية (غير الملموسة)

يطبق هذا المعيار على كل الأصول غير الملموسة والتى ليس لها معالجة خاصة فى أى معيار محاسبة دولى آخر،ويطبق أيضاً على النفقات التالية :

الإعلانات – التدريب – تجارب بدء التشغيل – أنشطة الأبحاث والتطوير .

وقد حل هذا المعيار محل المعيار ٩ والخاص بتكاليف الأبحاث التطوير،ومعيار رقم ٣٨ لا يطبق على الأصول المالية وعقود التأمين وحقوق التعدين والإستكشاف لأغراض إستخراج المعادن والموارد غير المتجددة .

السمات الرئيسية للمعيار :

- يجب الإعتراف بالأصل غير الملموس فى البداية بالتكلفة فى القوائم المالية فى الحالات التالية :

(أ) إذا كان الأصل يقابل التعريف الخاص بالأصل غير الملموس،وأن يكون الأصل قابل للتحديد ويمكن التفرقة بينه وبين شهرة المحل،إذا كان من المحتمل أن المنافع الإقتصادية والتى يمكن ربطها بالأصول سوف تتدفق للمنشأة .

(ب) أن تكلفة الأصل يمكن قياسها بشكل يمكن الوثوق فيه .

بعد الإعتراف المبدئى فى القوائم المالية،يجب قياس الأصل المعنوى وفقاً لأحد المعالجات التالية :

- **المعالجة القياسية: التكلفة التاريخية ناقص أى الإهلاكات وخسارة تناقص فى قيمة الأصل .**
- **المعالجة البديلة المسموح بها: قيمة إعادة التقييم (على أساس القيمة العادلة) ناقص أى إهلاكات مترتبة وخسائر نقص فى قيمة الأصل نتيجة إعادة التقييم .**
- **يجب إستهلاك الأصول المعنوية على أفضل تقدير لعمرها المفيد ...إلخ من السمات الأخرى .**

المعيار رقم (٣٩) الأدوات المالية: الإعتراف والقياس

وفقاً لهذا المعيار يتم الإعتراف بكل الأصول المالية والإلتزامات المالية فى الميزانية العمومية شاملة كل المشتقات،ويتم تقيمها فى البداية على اساس التكلفة حيث القيمة العادلة تكون قد دفعت أو تسلم للحصول على الأصل المطلوب أو الإلتزام،وقد تناول المعيار العديد من القضايا المتعلقة بالإعتراف والقياس للأدوات المالية والتى لم يتم تناولها فى معايير المحاسبة الأخرى .

المعيار رقم (٤٠) عقارات مقتناه بغرض الإستثمار

يغطى هذا المعيار كل عقارات الإستثمار التى تحتفظ بها كل المشروعات بإستثناء المشروعات التى يكون نشاطها الرئيسى هو إستثمار العقارات،ويقصد بعقار الإستثمار وفقاً لهذا المعيار الأرض أو المبانى أو جزء من المبانى أو الإثنين معاً .

ولايدخل ضمن تعريف عقار الإستثمار وفقاً لهذا المعيار ما يلى :

- **العقار المحتفظ به لأغراض إستخدام فى الإنتاج أو توريد بضائع أو خدمات أو للأغراض الإدارية .**
- **العقار المحتفظ به بغرض البيع فى الأحوال العادية.**

- **العقار الذى سوف يطور غرض الإستخدام فى المستقبل .**
- **أى منفعة محتفظة بها عن طريق الإستئجار فى ظل الإستئجار التشغيلى .**
- **الغابات والموارد الطبيعية القابلة للتجديد .**
- **حقوق التعدين والإستكشاف مثل المعادن والبترول وما شبه ذلك من الموارد الغير متجددة .**

ووفقاً لهذا المعيار يجب على المشروع أن يختار أى من النماذج التالية لقياس العقار المقتنى بغرض الإستثمار :

- **نموذج القيمة العادلة لقياس العقار المقتنى بغرض الإستثمار والتغيرات فى القيمة العادلة يجب الإعتراف بها فى قائمة الدخل .**
- **نموذج التكلفة: يجب قياس العقار المقتنى بغرض الإستثمار على أساس التكلفة القابلة للإستهلاك مطروح منها أى خسائر متراكمة نتيجة إنخفاض قيمة العقار .**
- **ويجب على المشروع الذى يختار نموذج التكلفة أن يفصح عن القيمة العادلة للعقار المقتنى بغرض الإستثمار .**

المعيار رقم (٤١) الزراعة

تمت الموافقة على هذا المعيار من قبل مجلس لجنة معايير المحاسبة فى ديسمبر ٢٠٠٠ ويبدأ سريانه أبتداءاً من ١ يناير ٢٠٠٣ .

ويصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية،والعرض والإفصاح للقوائم المالية المرتبطة بنشاط الزراعة .

أسئلة على الفصل الثانى

١- عد قائمة بمعايير المحاسبة الدولية موضحاً رقم المعيار وأسمه ؟

٢- أذكر المعايير التى حل محلها المعيار رقم (١) عرض القوائم المالية ؟

٣- حدد المداخل التى تناولها المعيار رقم (٢٠) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية للمعالجة المحاسبية للمنح الحكومية ؟

٤- أذكر أهم ما جاء بالمعيار رقم (٢٧) القوائم المالية المجمعة؟ والإفصاحات المطلوبة ؟

٥- ما هى أشكال المشروع المشترك وفقاً للمعيار رقم (٣١) التقرير المالى للمصالح فى المشروعات المشتركة ؟

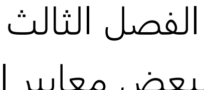
٦- وضح المقصود بالتقرير المالى المؤقت وفقاً للمعيار رقم (٣٤) التقارير المالية المؤقتة ؟

٧- أذكر المقصود بالعمليات المتوقفة وفقاً للمعيار رقم (٣٥) العمليات المتوقفة؟ وإفصاحاته المطلوبة ؟

٨- أذكر ما يتطلبه المعيار (٣٧) المخصصات والإلتزامات الطارئة..والأصول الطارئة ؟

٩- وضح السمات الرئيسية للمعيار رقم (٣٨) الأصول المعنوية (غير الملموسة) ؟

١٠- أذكر العقارات التى لا تدخل ضمن نطاق المعيار رقم (٤٠) عقارات مقتناه بغرض الإستثمار ؟



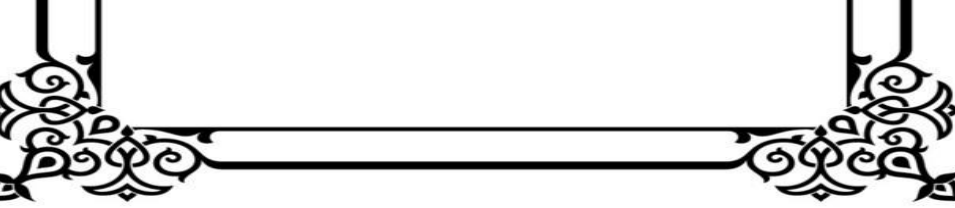
الفصل الثالث

دراسة تطبيقية لبعض معايير المحاسبة المالية

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **كيفية التطبيق العملى لمعيار المحاسبة الدولى رقم (٢) المخزون .**
- **كيفية التطبيق العملى لمعيار المحاسبة الدولى رقم (١٤) التقارير القطاعية .**
- **كيفية التطبيق العملى لمعيار المحاسبة الدولى رقم (١٨) الإيراد .**
- **كيفية التطبيق العملى لمعيار المحاسبة الدولى رقم (٢٨) المحاسبة عن الإستثمارات فى شركات زميله .**
- **دور منظمة التعاون الاقتصادى والمجموعة الأوروبية**



الفصل الثالث

دراسة تطبيقية لبعض معايير المحاسبة الدولية

تمهيد :

يمكن تقسيم المعايير المحاسبية بأنواعها المختلفة حسب أهدافها،حيث توجد معايير محاسبية تهدف إلى الإفصاح المحاسبى،وأخرى تهدف إلى القياس والتقييم المحاسبى،وثالثة تهدف إلى كيفية المعالجة المحاسبية لبعض الأنشطة الأقتصادية ورابعة توضح كيفية المحاسبة فى أمورموضوعات مستحدثة على البيئة الإقتصادية .

ونتناول فى هذا الفصل دراسة تطبيقية لبعض معايير المحاسبة الدولية التى توضح المعالجة المحاسبية لبعض الأنشطة الإقتصادية،وتتمثل فى المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢) المخزون،والمعيار المحاسبى الدولى رقم (١٤) التقارير القطاعية،والمعيار المحاسبى الدولى رقم (١٨) الإيراد،وأخيراً المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٨) المحاسبة عن الإستثمارات فى شركات زميله .

[١] المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢) المخزون

١-هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للمخزون،ويعتبر تحديد مقدار التكلفة التى تثبت كأصل وترحل من فترة إلى أخرى حتى يتم تحقيق الإيراد المقابل هى القضية الأساسية فى المعالجة المحاسبية للمخزون والتى يجب أن يوليها الفاحص الضريبى عناية خاصة .

٢- نطاق المعيار :

يطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون فيما عدا الأعمال تحت التنفيذ فى عقود الإنشاءات بما فى ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها والأدوات المالية والأصول البيولوجية (الثروات الحيوانية والزراعية) المتعلقة بالنشاط الزراعى والمنتجات الزراعية عند الحصاد .

٣- المقصود بالمخزون :

المخزون هو أصل :

أ- محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة .

أو ب- فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع .

أو جـ- فـى شـكل مـواد خـام أو مـهـمـات تـسـتخدم فـى مراحـل الإنتـاج أو فـى تقـديم الخدمات فى المنشآت التجارية والصناعية .

أو د- تكاليف الخدمة التى لم يتحقق الإيراد المتعلق بها من وجهة نظر المنشأة التى تقدم خدمات فى المنشآت الخدمية .

٤- قياس قيمة المخزون :

تقاس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل .

٥- طرق قياس تكلفة المخزون :

يوجد عدة طرق لقياس تكلفة مخزون آخر المدة وهى :

أ- الطريقة المحددة .
ب- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً .
جـ- طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً .
د- طريقة المتوسط المتحرك .

تطبيق عملى على المخزون (وفق المعيار الدولى رقم (٢) المخزون)

تقـوم إحـدى الشـركات بإتبـاع نظـام المخـزون الـدورى وفيمـا يلـى البيانـات المستخرجة من سجلاتها عام ٢٠١٥ .

بيـــان	وحدات	تكلفة الوحدة	إجمالى التكلفة
مخزون أول الفترة ٢٠١٥/١/١	٦٠٠	١٦	٩٦٠٠
مشتريات ٢٠١٥/٢/٢٠	٨٠٠	١٨	١٤٤٠٠
مشتريات ٢٠١٥/٧/٢٥	١٠٠٠	٢٠	٢٠٠٠٠
مشتريات ٢٠١٥/١٠/١٨	٨٠٠	٢٢	١٧٦٠٠
إجمالى البضاعة القابلة للبيع	٣٢٠٠		٦١٦٠٠

وبفـرض أن وحـدات المخـزون فـى ٢٠١٥/١٢/٣١ تبلـغ ١٧٢٠ وحـدة وبيعت بمبلغ ٣٠ج للوحدة .

<u>المطلوب:</u> حساب تكلفة المخزون وفقاً للطرق التالية :

١- الطريقة المحددة بفرض أن المخزون موزع على النحو التالى :

٤٠٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/٢/٢٠ .

٦٠٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/٧/٢٥ .

٧٢٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/١٠/١٨ .

٢- طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً .

٣- طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً .

٤- طريقة المتوسط المتحرك .

الـــــحـــــل

١- الطريقة المحددة :

عدد الوحدات × تكلفة الوحدات = إجمالى التكلفة

تكلفة مخزون آخر الفترة =	٤٠٠	× ١٨	= ٧٢٠٠	
(١٧٢٠)	٦٠٠	× ٢٠	= ١٢٠٠٠	
	٧٢٠	× ٢	= ١٥٨٤٠	
تكلفة مخزون آخر الفترة			٣٥٠٤٠	

تكلفة البضاعة المباعة = ٦١٦٠٠ إجمالى التكلفة – ٣٥٠٤٠ تكلفة مخزون أخر المدة = ٢٦٥٦٠ جنيه .

٢- طريقة مايرد أولاً يصرف أولاً :

عدد الوحدات × تكلفة الوحدات = إجمالى التكلفة

تكلفة مخزون آخر الفترة =	٨٠٠	× ٢٢	= ١٧٦٠٠
(١٧٢٠)	٩٢٠	× ٢٠	= ١٨٤٠٠
تكلفة مخزون آخر الفترة			٣٦٠٠٠

بذلك يكون مخزون أخر المدة من آخر كميات تم شرائها حيث يتم صرف ما يرد أولاً (ماتم شرائه أولاً) .

تكلفة البضاعة المباعة = ٦١٦٠٠ – ٣٦٠٠٠ = ٢٥٦٠٠ جنيه .

٣- طريقة مايرد أخيراً يصرف أولاً

عدد الوحدات × تكلفة الوحدات = إجمالى التكلفة

تكلفة مخزون آخر الفترة = ٦٠٠ × ١٦ = ٩٦٠٠

(١٧٢٠) ٨٠٠ × ١٨ = ١٤٤٠٠

٣٢٠ × ٢٠ = ٦٤٠٠

تكلفة مخزون آخر الفترة ٣٠٤٠٠

بذلك يكون مخزون أخر المدة من أول كميات تم شرائها حيث يتم صرف ما يرد أخيراً (ماتم شرائه أخيراً) .

تكلفة البضاعة المباعة = ٦١٦٠٠ – ٣٠٤٠٠ = ٣١٢٠٠ جنيه .

٤- طريقة المتوسط المتحرك

تكلفة مخزون آخر الفترة = عدد وحدات مخزون آخر × متوسط التكلفة الوحدة
= ١٧٢٠ × ١٩,٢٥ = ٣٣١١٠ جنيه .

*** متوسط تكلفة الوحدة = إجمالى تكلفة البضاعة ÷ إجمالى عدد الوحدات**

= ٦١٦٠٠ ÷ ٣٢٠٠ = ١٩,٢٥ جنيه .

*** تكلفة البضاعة المباعة = ٦١٦٠٠ – ٣٣١١٠ = ٢٨٤٩٠ جنيه .**

[٢] المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٤) التقارير القطاعية

تتمثل منفعة معلومات التقارير القطاعية (أسباب إعدادها) فيما يلى:

1. **لمعرفة أى القطاعات تحقق ربحية وأى القطاعات تخضع لمستويات مختلفة من السيولة .**
2. **النمو المتزايد للشركات المتعددة الجنسية أدى لظهور مجموعة من مستخدمى المعلومات المحاسبية التى تحتاج للتعرف على أداء المناطق الجغرافية المختلفة .**

أنواع القطاعات بمنظمات الأعمال تتمثل فى القطاعات الآتية :

١- قطاع نشاط : هو جزء من منظمة الأعمال يقدم منتج أو يقدم خدمة أو يقدم مجموعة من المنتجات المتجانسة مثل (الأجهزة الكهربائية) .

٢- قطاع جغرافى: هو جزء من منظمة الأعمال يقدم منتجات أو خدمات داخل بيئة إقتصادية معينة مثل (مزاولة نشاط فى مصر أو فى المملكة المتحدة) .

الأهمية النسبية للقطاعات داخل منظمة الأعمال :

*** حيث يتم ترتيب القطاعات حسب الأهمية النسبية لها حيث أن متطلبات الإفصاح تختلف فى حالة القطاع الأولى عن الثانوى،وهناك فقرات فى المعيار الدولى رقم (١٤) تحدد متى يكون القطاع أولى أو ثانوى .**

● الفقرة رقم ٢٦ ، ٢٧ تركز على مخاطر وعوائد منظمة الأعمال .

*** حيث أنه إذا كانت المخاطر والعوائد تتأثر بإختلاف المنتجات أو الخدمات التى تقدمها المنظمة فى هذه الحالة قطاعات النشاط هى القطاع الأولى والقطاعات الجغرافية هى القطاع الثانوى .**

*** أما إذا كانت المخاطر وعوائد منظمة الأعمال تتأثر بالبيئة الإقتصادية التى تعمل فيها المنظمة فى هذه الحالة القطاع الأولى هو القطاعات الجغرافية والثانوى هو قطاع النشاط .**

*** إذا كانت مخاطر وعوائد منظمة الأعمال تتأثر بالأثنين (إختلاف المنتجات والخدمات التى تقدمها والبيئة الجغرافية والإقتصادية) فى هذه الحالة القطاع الأولى هو قطاع النشاط والثانوى هو الجغرافى .**

القطاع الذى يستحق التقرير عنه بصفة مستقلة :

*** هو قطاع نشاط أو قطاع جغرافى ولكن هناك مجموعة من المتطلبات يجب أن تتوافر فى هذا القطاع حتى يتم التقرير عنه بصفة مستقلة والتى يحددها مجموعة من الفقرات ٣٥ ،٣٦ ،٣٧ .**

● <u>فقرة رقم (٣٥):</u> يستحق القطاع التقريرعنه إذا ساهم بنسبة ١٠٪ أوأكثر من إيراد المبيعات للمنظمة ككل أونتائج أعمال المنظمة أوإجمالى أصول المنظمة ككل

<u>● فقرة رقم (٣٦):</u> إذا كان القطاع الذى يتم التقرير عنه داخلياً أقل من ١٠٪ تستخدم الإستثناءات التالية .

*** الإشارة إليه بصفة مستقلة بالرغم من حجمه .**

*** دمجة مع القطاعات المشابهة ، * إعتباره مفرد تسوية .**

● فقرة رقم (٣٧): لو القطاعات المختارة مجموعهم أقل من ٧٥٪ على مستوى الإيراد ككل فى هذه الحالة نلجأ إلى القطاعات التى تساهم بنسبة أقل من ١٠٪ لعمل تقرير لها ،ولو كانت نسبتها ٧٥٪ نعمل لها تقرير دون اللجوء إلى القطاعات التى تساهم بنسبة أقل من ١٠٪.

تطبيق عملى على المعيار الدولى رقم (١٤) التقارير القطاعية

قامت شركة دلتا مصر بتحديد قطاعات النشاط بها فى ستة قطاعات،فيما يلى هذه القطاعات بالإضافة إلى أحجامها النسبية .

قطاع النشاط	الحجم النسبى
الحاسبات الإلكترونية	٢١٪
الكابلات الكهربائية	٢٣٪
منتجات البلاستيك	٢٠٪
النادى السياحى	٧٪
العزل والنسيج	٩٪
قطاعات أخرى ٥٪ لكل قطاع	٢٠٪

المطلوب: تحديد قطاعات النشاط التى تستحق التقرير عنها بصفة مستقلة .

الحـــــــــل

القطاعات التى تستحق التقرير عنها هى التى يزيد حجمها النسبى (ماتساهم به فى إيراد المنظمة) عن ١٠٪ .

قطاع النشاط	الحجم النسبى
الحاسبات الإلكترونية	٢١٪
الكابلات الكهربائية	٢٣٪
منتجات البلاستيك	٢٠٪
المجموع	٦٤٪

لاحظ: المجموع النسبى للقطاعات هو ٦٤٪ أى أقل من ٧٥٪ لذلك يجب مراعاة القطاعات التى تقل عن ١٠٪ أيضاً لذلك يجب مراعاة كل من مراعاة كل من قطاع النادى السياحى والغزل والنسيج عند التقرير عن قطاعات النشاط كما يلى :

قطاع النشاط	الحجم النسبى

الحسابات الإلكترونية	٢١٪
كابلات كهربائية	٢٣٪
منتجات بلاستيك	٢٠٪
النادى السياحى	٧٪
الغزل والنسيج	٩٪

[٣] المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٨) الخاص بالإيراد

نطاق المعيار: **يتمثل نطاق المعيار فى الآتى :**

١- يطبق فى الإيراد الناتج عن بيع المبلغ،تأدية خدمات، إستخدام الغير لأصول المنشأة .

٢- لا يتناول المعيار عقود تأدية خدمات للغير،عقود الإيجار،عقود التأمين،مستخرجات المنجم،توزيعات الأرباح .

القيمة العادلة :

وهى القيمة التبادلية لأصل معين بين بائع ومشترى كل منها لديه رغبة فى التبادل ويتعاملان بإرادة حرة

قياس الإيراد :

١- تقاس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة مع مراعاة الخصم التجارى أو خصم الكمية .

٢- قد يكون الإيراد وهو المبلغ المستلم أو المستحق من نقدية أو ما فى حكمها .

الإعتراف بالإيراد :

١- يتم الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع بشرط قيم المنشأة بتحويل المنافع والمخاطر الأساسية لملكية السلع للمشترى وعدم إحتفظ المنشأة بحق التدخل الإدارى المستثمر،وإمكانية قياس الإيراد بشكل دقيق .

٢- مع الإعتراف بالإيراد الخاص بتنفيذ عملية تأدية خدمة بشرط إمكانية قياس درجة إتمام العملية بشكل دقيق،إمكانية قياس التكاليف بشكل دقيق .

تحقق الإيراد :

يتحقق الإيراد بالطرق الآتية :

١) يتحقق الإيراد عند البيع .

٢) يتحقق الإيراد بعد البيع .

٣) يتحقق الإيراد عند الإنتهاء من الإنتاج .

٤) يتحقق الإيراد أثناء الإنتاج .

<u>١) تحقق الإيراد عند البيع :</u> وهى القاعدة الأساسية لتحقيق الإيراد للأسباب التالية :

- **لأن سعر البيع يتحدد بصفة نهائية .**
- **تكاليف السلع والخدمات تكون قد حددت بشكل نهائى .**
- **لأن واقعة البيع تمثل عادة الحدث الذى له دلالة أكبر فى النشاط الإقتصادى للمنشأة .**

<u>٢) تحقق الإيراد بعد البيع :</u> يطبق فى بعض الحالات الخاصة مثل البيع التأجيرى أو البيع بالتقسيط .

وهناك ثلاثة آراء حول هذه الطريقة

- **الأولى: أن الأقساط المحصلة أولاً هى إسترداد لتكلفة السلعة المباعة بالتقسيط وتتحقق الأرباح عند تحصيل الأقساط الأخيرة .**
- **الثانية: أن الأقساط المحصلة أولاً تحقق كامل الربح أما الأقساط الأخيرة فهى إسترداد لتكلفة السلعة المباعة .**
- **الثالثة: أن كل قسط هو إسترداد لجزء من تكلفة السلعة وجزء من الأرباح المحققة .**

<u>٣) تحقق الإيراد عند الإنتهاء من الإنتاج :</u> تطبق هذه القاعدة لتحقق الربح عندما يكون الإنتاج نمطى أى يحافظ على نفس الخصائص وتتوافر أسواق مالية لهذا الإنتاج (بورصة لهذه الأسواق) مثل القهوة،الذهب،البترول ،...إلخ بحيث يتحدد سعر المنتج بصورة قابلة للتأكد والتحقق .

تطبيقات عملية على المعيار الدولى رقم (١٨) الإيراد

تطبيق ١:

فى ٢٠١٤/٥/١ باعت الشركة المصرية للسيارات سيارة بطريقة البيع بالتقسيط بالشروط الآتيه :

(١) ثمن البيع النقدى = ٧٥٠٠٠ جنيه مصرى .

(٢) ثمن التكلفة = ٥٥٠٠٠ جنيه مصرى .

(٣) مقدم الثمن = ١٢٠٠٠ جنيه مصرى .
(٤) يدفع الباقى على أربعة أقساط سنوية متساوية بفائدة ١٢٪ سنوياً (الأقساط ٢٠١٤/٨/١، ٢٠١٤/١١/١، ٢٠١٥/٢/١، ٢٠١٥/٥/١ .

المطلوب: تحديد الأرباح التى تخص كل فترة مالية .

الحـــــل

$$\text{القسط السنوى المسدد} = \frac{\text{مبلغ غير مسدد} \times \text{المعدل} \ (١+ \text{معدل})^{ن}}{(١+ \text{معدل})^{ن} - ١}$$

مبلغ غير مسدد = ثمن البيع (٧٥٠٠) - مقدم الثمن (١٢٠٠) = ٦٣٠٠ جنيه .

$$\text{القسط السنوى} = \frac{٦٣٠٠٠ \times ٠,٠٣ \ (١,٠٣)^{٤}}{(١,٠٣)^{٤} - ١} = ١٦٩٤٨ \ \text{جنيه}$$

لاحظ : معدل القسط الربع سنوى = ١٢٪ ÷ ٤ = ٣٪ .

قيمة القرض (١)	الفـتـرة	الفائدة (٢)	القسط (٣)	الجزء المسدد من ثمن البيع النقدى (٤) = ٣ - ٢	الجزء المسدد من ثمن البيع النقدى (٥) = ١ - ٤
٦٣٠٠٠	٢٠١٤/٥/١ ٢٠١٤/٨/١	١٨٩٠	١٦٩٤٨	١٥٠٥٨	٤٧٩٤٢
٤٧٩٤٢	٢٠١٤/٨/١ ٢٠١٤/١١/١	١٤٣٥	١٦٩٤٨	١٥٥١٠	٣٢٤٣٢
٣٢٤٣٢	٢٠١٤/١١/١ ٢٠١٥/٢/١	٩٧٣	١٦٩٤٨	١٥٩٧٥	١٦٤٥٧
١٦٤٥٧	٢٠١٥/٢/١ ٢٠١٥/٥/١	٤٩١	١٦٩٤٨	١٦٤٥٧	—
		٤٧٩٢	٦٧٧٩٢	٦٣٠٠٠	

* ومن الجدول السابق يمكن حساب الأرباح التى تخص عام ٢٠٠٥ كما يلى :

- أرباح العقد = ثمن البيع ٧٥٠٠ – ثمن التكلفة ٥٥٠٠٠ = ٢٠٠٠٠

وتقسم هذه الأرباح بنسبة المقدم وباقى الأقساط أى بنسبة
١٢٠٠٠ : ١٥٠٥٨ : ١٥٥١٠ : ١٥٩٧٥ : ١٦٤٥٧

١) الأرباح عند قبض مقدم الثمن= ٢٠٠٠٠× (١٢٠٠٠ ÷ ٧٥٠٠٠) = ٣٢٠٠ ج
٢) الأرباح عند القسط الأول = ٢٠٠٠٠× (١٥٠٥٨÷ ٧٥٠٠٠) = ٤٠١٥ ج

٣) الأرباح عند القسط الثانى = ٢٠٠٠٠× (١٥٥١٠÷ ٧٥٠٠٠) = ٤١٣٦ ج

مجموع الأرباح لعام ٢٠١٤ = ١١٣٥١ج

لاحظ: * تحول هذه الأرباح (١١٣٥١) إلى قائمة الدخل لعام ٢٠١٤ (٢٠٠٠٠ – ١١٣٥١) = ٨٦٤٩ تحول لقائمة دخل ٢٠١٥ .

* فوائد تخص عام ٢٠١٤ من الجدول كما يلى {١٨٩٠ + ١٤٣٨ + (٩٧٣ ×٢/٣ عبارة عن شهرين من ثلاث شهور من ٢٠١٤/١١/١ إلى ٢٠١٥/٢/١)} = ٣٩٧٧ ....تحول لقائمة الدخل لعام ٢٠١٤ .

* أما باقى الفوائد (٤٧٩٢ الإجمالى – ٣٩٧٧ = ٨١٣) تخص عام ٢٠١٥ .

تطبيق ٢:

قدمت إليك إحدى الشركات التى تطبق نظام المخزون المستمر ونظام البيع بالتقسيط مع الإحتفاظ بحق الملكية ما يلى :

	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
إيراد المبيعات بالتقسيط	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	١٥٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠	٢١٩٠٠٠
المتحصلات النقدية			
من مبيعات ٢٠١٣	٦٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
من مبيعات ٢٠١٤	–	١٠٠٠٠٠	١١٥٠٠٠
من مبيعات ٢٠١٥	–	–	١٥٥٠٠٠

المطلوب:أ- إيضاح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة فى ضوء المعايير الدولية المحاسبية والمعيار المحاسبى الدولى رقم (١٨) .

ب- قيود اليومية فى ٢٠١٣/١٢/٣١ مع ملاحظة أن الشركة تعانى من عدم التأكد المتعلقة بتحصيل قيمة المبيعات .

الحـــــــل

* يتم حساب نسبة مجمل الربح لمبيعات كل سنة

١- حساب نسبة مجمل الربح	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
إيراد المبيعات بالتقسيط	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	١٥٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠	٢١٩٠٠٠
مجمل الربح	٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠	٨١٠٠٠
نسبة مجمل الربح = مجمل الربح / إيراد المبيعات	٢٥٪	٢٦٪	٢٧٪

٢- تكون الأرباح المحققة خلال أعوام ٢٠١٣ ،٢٠١٤ ،٢٠١٥ كالتالى :

- أرباح محققة خلال عام ٢٠١٣ = ٦٠٠٠٠ × ٢٥٪ = ١٥٠٠٠ جنيه .

- أرباح محققة خلال عام ٢٠١٤

= ١٠٥٠٠٠×٢٥٪ + ١٠٠٠٠٠×٢٦٪ = ٥٢٢٥٠ ج

- أرباح محققة خلال عام ٢٠١٥

=٣٠٠٠٠×٢٥٪ + ١١٥٠٠٠ × ٢٦٪ + ١٥٥٠٠٠ × ٢٧٪ = ٧٩٢٥٠ ج

٣- قيود اليومية لعام ٢٠١٣

٢٠٠٠٠٠	 ٢٠٠٠٠٠	* إثبات المبيعات من حـ/ مدينى مبيعات بالتقسيط إلى حـ/ المبيعات بالتقسيط	١٢/٣١
١٥٠٠٠٠	 ١٥٠٠٠٠	*إثبات تكلفة بضاعة مباعة من حـ/ تكلفة بضاعة مباعة إلى حـ/ المخزون	١٢/٣١
٦٠٠٠٠	 ٦٠٠٠٠	*إثبات متحصل من مدينى مبيعات بالتقسيط من حـ/ الصندوق إلى حـ/مدينى مبيعات بالتقسيط	١٢/٣١
٢٠٠٠٠٠	 ١٥٠٠٠٠ ٥٠٠٠٠	*إستخراج أرباح المبيعات بالتقسيط من حـ/ مبيعات بالتقسيط إلى مذكورين حـ/ تكلفة بضاعة مباعة بالتقسيط حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط	١٢/٣١
١٥٠٠٠	 ١٥٠٠٠	*إثبات الأرباح المؤجلة كأرباح محققة من حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط إلى حـ/ أرباح محققة عن مبيعات بالتقسيط	١٢/٣١

[٣] المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٨) المحاسبة عن الإستثمارات فى شركات زميله

يتضمن المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٨) بعنوان المحاسبة عن الإستثمارات فى شركات زميلة الأبعاد التالية :

١- نطاق المعيار :

يطبق هذا المعيار عند قيام الشركات بالمحاسبة عن الإستثمارات فى شركات زميله .

٢- تعريفات :

أ- الشركة الزميلة: هى شركة يكون للمستثمر فيها تأثير قوى ولكنها ليست شركة تابعة كما أنها ليست مشروعاً مشتركاً للمستثمر .

ب- التأثير القوى: هو القدرة على المشاركة فى إتخاذ القرارات التشغيلية والتمويلية للشركة المستثمر فيها ولكن لا تصل تلك القدرة إلى درجة التأثير على تلك السياسات .

جـ- السيطرة: هى القدرة على التحكم فى السياسات التمويلية والتشغيلية لشركة بغرض الحصول على منافع من الأنشطة الخاصة بها .

د- الشركة التابعة: هى الشركة التى يسيطر عليها شركة أخرى .

هـ- طريقة حقوق الملكية: هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها إثبات الإستثمار عند إقتنائه بتكلفة الإقتناء ثم يتم تعديل تلك التكلفة بكل تغيير يطرأ على نصيب المستثمر فيها .

و- طريقة التكلفة: هى طريقة محاسبية يتم بناء عليها إثبات الإستثمار بالتكلفة،وتظهر قائمة الدخل إيراد الإستثمار فى حدود ما تعلنه الشركة المستثمر فيها فقط من توزيعات الأرباح والمحققة بعد تاريخ الإقتناء .

٣- التأثير القوى :

إذا إمتلك المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ٢٠٪ أو أكثر من حق التصويت فى الشركة المستثمر فيها فيعنى ذلك أن للمستثمر تأثيراً قوياً إلا إذا ثبت عدم وجود هذا التأثير،كما يعنى أن ملكية المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة

أقل من ٢٠٪ من حقوق التصويت إنه ليس للمستثمر تأثيراً قوياً إلا إذا ثبت وجود هذا التأثير،ويتم التعرف على وجود تأثير قوى للمستثمر فى شركة يستثمر فيها خلال المؤشرات التالية :

١- التمثيل فى مجلس الإدارة أو الجهة الإدارية المعادلة فى الشركة المستثمر فيها
٢- الإشتراك فى وضع السياسات .
٣- وجود معاملات هامة بين المستثمر والشركة المستثمر فيها .
٤- تبادل أفراد الإدارة .
٥- الإحتفاظ بمعلومات فنية أساسية عن الشركة المستثمر فيها .

٤- القوائم المالية المجمعة

يتم المحاسبة عن الإستثمار فى شركة شقيقة بالقوائم المالية المجمعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية إلا إذا كان الإستثمار قد إقتنى وإحتفظ به أساساً بنية التصرف فيه فى الأجل القريب،ففى هذه الحالة تتم المحاسبة عن الإستثمار بطريقة التكلفة وتستخدم طريقة التكلفة عندما تعمل الشركة الشقيقة فى ظل مجموعة من القيود طويلة الأجل التى تضعف بدرجة كبيرة من قدرتها على تحويل الأموال للمستثمر،كما يجب أن يتوقف المستثمر عن إستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذى يحدث فيه ما يلى :

أ- عندما يفقد المستثمر تأثيره القوى فى الشركة الزميله مع إحتفاظه بكل أو جزء من هذا الإستثمار .

ب- عندما يصبح إستخدام طريقة حقوق الملكية غير مناسب بسبب عمل الشركة الشقيقة فى ظل مجموعة من القيود طويلة الأجل والتى تضعف بدرجة كبيرة من قدرتها على تحويل الأموال للمستثمر .

٥- المعالجة المحاسبية للإستثمار فى شركة زميله بالقوائم المالية للمستثمر

تتم المعالجة المحاسبية للإستثمارات فى شركة زميله بالقوائم المالية للمستثمر وفقاً لأحد الأساليب التالية :

أ- طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة التى إستخدمت عند المحاسبة عن الإستثمار بالقوائم المالية للمستثمر .

ب- أن يظهر الإستثمار بالتكلفة أو بمبلغ إعادة التقييم .

٦- الإفصاح :

يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلى :

أ- بيان مناسب بأهم الشركات الشقيقة يتضمن نسبة ملكية المستثمر فى كل منها وكذلك نسبته فى حقوق التصويت إذا كانت مختلفة عن نسبة الملكية .

ب- الطرق المحاسبية المستخدمة فى المحاسبة عن تلك الإستثمارات .

جـ- الإفصاح عن الإستثمارات فى الشركات الزميله كأصول طويلة الآجل وتدرج كبند مستقل بقائمة المركز المالى مع الإفصاح عن نصيب المستثمر فى أرباح أو خسائر هذه الإستثمارات ببند مستقل بقائمة الدخل .

د- نصيب المستثمر فى تأثير الظروف الطارئة والإرتباطات الرأسمالية للشركة الشقيقة والتى تمثل إلتزاماً محتمل الحدوث،والظروف الطارئة التى تنتج بسبب أن المستثمر هو الملتزم منفرداً عن جميع إلتزامات الشركة الزميله .

تطبيقات عملية لكيفية تطبيق المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٨)

تطبيق ١

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بإحدى الشركات المساهمة :

- **فى ٢٠١٤/٥/٢٠ قامت الشركة الشرقية بشراء ٩٦٠٠ سهم (٢٠٪ من الأسهم العادية) لشركة القاهرة الصناعية بسعر ١٠٠ جنيه للسهم .**
- **فى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغت الأرباح المحققة لشركة القاهرة الصناعية ٤٠٠٠٠٠ جنيه،ويبلغ نصيب الشركة الشرقية فيه ٨٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠٠٠ × ٢٠٪) .**
- **فى ٢٠١٥/١/٢٥ أعلنت شركة القاهرة الصناعية عن توزيع أرباح نقدية قدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه يبلغ نصيب الشركة الشرقية منها ٤٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠٠×٢٠٪) .**
- **فى ٢٠١٥/١٢/٣١ بلغت الخسائر المحققة بشركة القاهرة الصناعية ١٠٠٠٠٠ جنيه نصيب الشركة الشرقية منها ٢٠٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠٠ ×٢٠٪) .**

المطلوب: بإعتبارك خبيراً فى معايير المحاسبة المصرية بصفة عامة ومعيار المحاسبة الدولى رقم (٢٨) بعنوان المحاسبة عن الإستثمارات فى الشركات

الزميله ..إعداد قيود اليومية اللازمة فى دفاتر المستثمر (الشركة الشرقية) لإثبات العمليات السابقة وفقاً لطريقتى التكلفة وحقوق الملكية وبغرض أن التعامل كان نقداً

الـــــحـــــل

طـريـقـة الـتـكـلـفـة			
٩٦٠٠٠٠		من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل	٢٠١٤/٥/٢٠
	٩٦٠٠٠٠	إلى حـ/ النقدية بالخزينة	
		لا يوجد قيود	٢٠١٤/١٢/٣١
٤٠٠٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة	٢٠١٥/١/٢٥
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ إيرادات الإستثمارات	
		لا يوجد قيود	٢٠١٥/١٢/٣١

طـريـقـة حقوق الملكية			
٩٦٠٠٠٠	٩٦٠٠٠٠	من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل إلى حـ/ النقدية بالخزينة	٢٠١٤/٥/٢٠
٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل إلى حـ/ إيرادات الإستثمارات	٢٠١٤/١٢/٣١
٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	من حـ/ النقدية بالخزينة إلى حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل	٢٠١٥/١/٢٥
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	من حـ/ خسائر إستثمارات إلى حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل	٢٠١٥/١٢/٣١

تطبيق ٢

قامت الشركة الشرقية فى ٢٠١٤/٤/٢٠ بشراء ٢٥٪ من الأسهم العادية لشركة المياه بلغ ٤٠٠٠٠٠جنيه وهو مساوى للقيمة الدفترية لرأس مال الأسهم .
فى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغت الأرباح المحققة لشركة المياه ٢٤٠٠٠٠ جنيه .
فى ٢٠١٥/٤/٢٠ أعلنت شركة المياه عن توزيع أرباح نقدية قدرها ١٦٠٠٠٠ج

<u>المطلوب:</u> إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بالشركة الشرقية وفقاً لطريقة حقوق الملكية بفرض أن التعامل كان نقداً .

الـــحـــل

٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل إلى حـ/ النقدية بالخزينة إثبات الحصول على ٢٥٪ من أسهم شركة المياه	٢٠١٤/٤/٢٠
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل إلى حـ/ إيرادات الإستثمارات إثبات الزيادة فى الإستثمار٢٥٪ من صافى ربح شركة المياه	

٤٠٠٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة	٢٠١٤/١٢/٣١
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ الإستثمارات طويلة الأجل	
		إثبات تخفيض الإستثمارات بقيمة التوزيعات المحصلة من شركة المياه	٢٠١٥/٤/٢٠

أسئلة وتمارين على الفصل الثالث

أولاً: الأسئلة النظرية

١- أذكر الهدف ونطاق تطبيق المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢) المخزون ؟

٢- ما هى طرق قياس تكلفة المخزون وفق المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢) المخزون ...مفترضاً أرقام من عندك ؟

٣- وضح أنواع القطاعات بمنظمات الأعمال...وأهميتها وفق المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٤) التقارير القطاعية ؟

٤- وضح كيفية قياس والإعتراف بالإيراد وفق المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٨) الإيراد ؟

٥- أذكر نطاق تطبيق وكيفية الإفصاح بالقوائم المالية وفقاً للمعيار الدولى رقم (٢٨) المحاسبة عن الإستثمارات فى شركات زميلة ؟

ثانياً: التمارين العملية

تمرين رقم (١)

تقوم شركة الحرمين بإتباع نظام المخزون المستمر وفيما يلى البيانات المستخرجة من سجلاتها والخاصة بالسلعة (س) خلال شهر ديسمبر ٢٠١٥ :

مخزون ٢٠١٥/١٢/١ ٣٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٢ جنيه .

مشتريات ٢٠١٥/١٢/٤ ١٢٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٣ جنيه .

مبيعات ٢٠١٥/١٢/١٥ ٢١٠ وحدة بسعر البيع ٢٠ جنيه .

مشتريات ٢٠١٥/١٢/١٨ ٢٤٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٣ جنيه .

مبيعات ٢٠١٥/١٢/٢٦ ٣٦٠ وحدة بسعر البيع ٢٠ جنيه .

مشتريات ٢٠١٥/١٢/٢٨ ٢٤٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٤ جنيه .

مبيعات ٢٠١٥/١٢/٣١ ٣٠ وحدة بسعر البيع ٢٢ جنيه .

المطلوب:

تصوير جدول يوضح حركة المخزون والمشتريات وتكلفة البضاعة المباعة وإستخراج رصيد المخزون أولاً بأول وفقاً للطرق التالية :

أ- طريقة مايرد أولاً يصرف أولاً .

ب- طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً .

جـ- طريقة المتوسط المتحرك .

تمرين رقم (٢)

بفرض أن شركة الإنشاءات والطرق قد حصلت على عطاء لإنشاء طريق معبد فى الفترة من ٢٠١٣/٧/١ إلى ٢٠١٥/١٠/٣١ بمبلغ وقدرة ٤٥٠٠٠٠٠ جنيه مصرى،وقد قدرت الشركة أن العقد سيكلفها مبلغ وقدرة ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مصرى،وقد توفرت لديك المعلومات التالية خلال فترة تنفيذ العقد :

الإيضاحات	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
التكاليف بنهاية كل تاريخ	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٤٠٥٠٠٠٠
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	٣٠٠٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠	ـــــ
الفواتيرالمقدمة للتحصيل حتى تاريخه	٩٠٠٠٠٠	٢٧٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠
النقدية المحصلة حتى تاريخه	٧٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠

المطلوب: إحسب الإيرادات التى تخص كل فترة .

تمرين رقم (٣)

إليك البيانات المستخرجة من القوائم المالية المجمعة لشركة النهر الخالد فى ٢٠١٥/٠٣/٣١ (المبالغ بالمليون جنيه ولا تتضمن الإنشطة المتبادلة بين الأقسام)

إيراد المبيعات ٩٠٠، تكلفة المبيعات٦٥٠، تكاليف التوزيع ٨٧، التكاليف الإدارية ٣٧، إستهلاك الشهرة ٢٠، تكاليف التمويل (تأجير ١٠، سندات ١٢) ٢٢، توزيعات أرباح ٥٠،شهرة مجمعة ٦٠، أصول غير متداولة مملوكة ٣٧٠، أصول غير متداولة مؤجرة ١٥٠، أصول متداولة ١٦٠، إلتزامات متداولة ٩٠، إلتزامات التأجير التمويلى ٢٠٠، سندات (مصدرة فى ٢٠١٢ بفائدة ١٠٪) ١٢٠ .

وتشتمل الشركة على ثلاثة قطاعات نشاط هى الحاسبات الإلكترونية،والأثاث المكتبى،والغزل والنسيج وتتمثل المعلومات الخاصة بكل قطاع فيما يلى :

بيـــــان	الحاسبات الإلكترونية	الأثاث المكتبى	الغزل والنسيج
إيراد المبيعات	٤٢٠	٣٤٠	٢٠٠
هامش مجمل الربح على المبيعات الخارجية	٢٠٪	٤٠٪	٢٥٪
تكاليف توزيعية	٢٤	٣٨	٢٥
الشهرة			

أصول ثابتة مملوكة	١٥٠	١٢٠	١٠٠
أصول مؤجره	٪٦٠	٪٤٠	صفر
أصول متداولة	٧٠	٦٠	٣٠
إلتزامات متداولة	٤٠	٢٠	٣٠
إلتزامات التأجير	٪٥٠	٪٥٠	صفر

وإليك الملاحظات التالية :

- **إن المبالغ على المستوى القطاعى تتضمن الأنشطة التجارية بين القطاعات،بالإضافة إلى أن المبالغ بالمليون جنيه .**
- **قام قطاع الحسابات الإلكترونية خلال العام بتجهيز قطاع الغزل والنسيج إلكترونياً بتكلفة ٢٠ مليون جنيه،والتى تم سدادها بمعرفة قطاع الغزل والنسيج،كذلك قام قطاع الأثاث المكتبى بتجهيز قطاع الحاسبات الإلكترونية بمبلغ ٤٠ مليون جنيه وبهامش ربح عادى،تكلفتها = (٤٠×٦٠) = ٢٤ .**
- **تشتمل تكاليف التمويل على كل من فائدة التأجير التمويلى وفائدة السندات،وتقوم الإدارة بمعالجة فائدة السندات على أنها تكلفة عامة وهو ما لا ينطبق على فائدة التأجير التمويلى التى تستحق بالتناسب مع قيمة إلتزامات التأجير .**
- **ترتبط الشهرة المجمعة وإستهلاكها بالشركة التابعة المالكة لقطاعى الحاسبات الإلكترونية والأثاث المكتبى،وقدرت الإدارة – بناء على الربحية النسبية فى تاريخ الإستحواذ ٣٠٪، ٧٠٪ على التوالى .**

المطلوب: إعداد تقرير القطاع الأول لشركة النهر الخالد .

<u>تمرين رقم (٤)</u>

قامت الشركة المصرية فى ٢٠١٤/٤/٢٠ بشراء ٢٠٪ من الأسهم العادية لشركة المياه بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه،وهو مساوى للقيمة الدفترية لرأس مال الأسهم .

وفى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغت الأرباح المحققة لشركة المياه ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

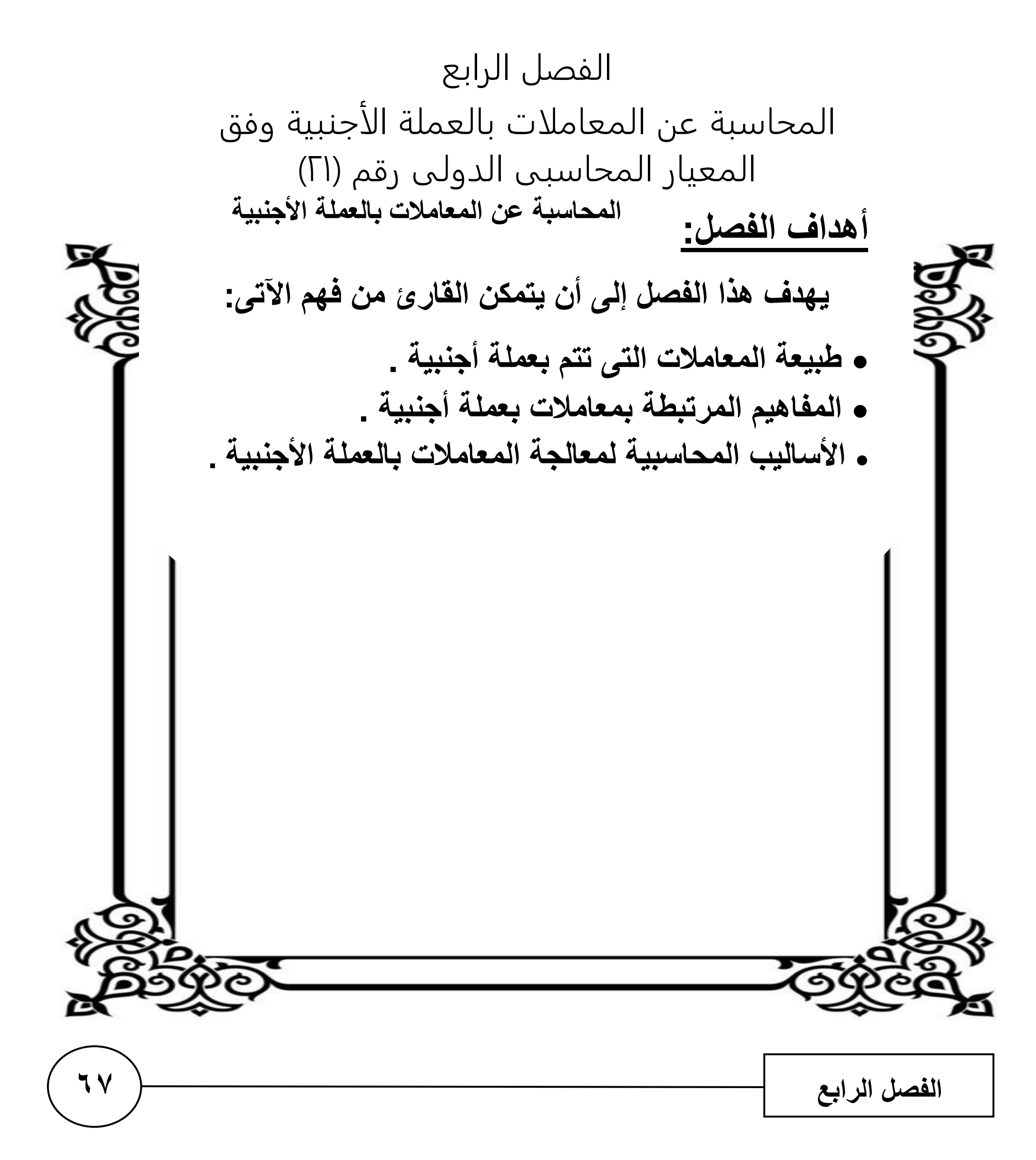
فى ٢٠١٥/٤/٢٠ أعلنت شركة المياه عن توزيع أرباح نقدية قدرها ١٦٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بالشركة المصرية وفقاً لطريقة حقوق الملكية بفرض أن التعامل كان نقداً .

الفصل الرابع

المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية وفق
المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١)



أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **طبيعة المعاملات التى تتم بعملة أجنبية .**
- **المفاهيم المرتبطة بمعاملات بعملة أجنبية .**
- **الأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بالعملة الأجنبية .**

الفصل الرابع

المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية
وفق المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١)

تمهيد :-

تتعدد أنشطة الشركات المتعددة الجنسية فى معاملاتها الدولية الآجلة الخاصة بعمليات الإستيراد والتصدير للسلع أو الخدمات،حيث يتم إبرام الصفقات والتعاقدات فى تاريخ معين على أن يتم السداد أو التحصيل النقدى لقيمة تلك الصفقة فى تاريخ لاحق،وتبرز فى هذه الحالة مشكلة فروق العملة الناتجة عن إختلاف أسعار صرف العملات الأجنبية بين تاريخ نشأة الصفقة وتاريخ سداد الإلتزامات أو تحصيل المستحقات المترتبة عليها .

ونتناول فى هذا الفصل مشكلة المعاملات التى تتم بعملة أجنبية فى الشركات المصرية التى ترتبط بأنشطة دولية (مثل عمليات الإستيراد أو التصدير) والمداخل المحاسبية لمعالجتها والتقرير عنها فى ضوء المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١) آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية،موضحاً طبيعة المعاملات بعملة أجنبية،وشروط المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١)،والأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بعملة أجنبية .

أولاً: معيار المحاسبة الدولية الحادى والعشرون (المعدل عام ١٩٩٣) آثار التغييرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

يطبق هذا المعيار المحاسبى الدولى المعدل على القوائم المالية التى تغطى الفترات التى تبدأ فى ١ كانون (يناير) ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ،ويحل محل المعيار المحاسبى الدولى الحادى والعشرون "المحاسبة عن آثار التغيرات فى معدلات صرف العملات الأجنبية" .

لايتناول المعيار المحاسبى"الدولى الحادى والعشرون محاسبة التحوط لبنود العملات الأجنبية (فيما عدا البنود المتعلقة فى الإستثمارات بعملات أجنبية) إن المعيار المحاسبى الدولى التاسع والثلاثون الذى يتناول الأدوات المالية: الإعتراف والقياس .

تم فى عام ١٩٩٨ تعديل الفقرة ٢ من المعيار المحاسبى الدولى ٢١ لتتلاءم مع المعيار المحاسبى الدولى ٣٩ الأدوات المالية: الإعتراف والقياس .

فى عام ١٩٩٩،تم تعديل الفقرة ٤٦ لإستبدال الإشارة إلى المعيار المحاسبى الدولى العاشر "المخصصات،والأحداث الحاصلة بعد تاريخ الميزانية العمومية" لتشير إلى المعيار المحاسبى الدولى العاشر (المعدل عام ١٩٩٩) "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية" .

إن أثنين من تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية ممثلين لهذا المعيار وهى التفسير رقم ٧ والتفسير رقم ١١ .

هناك تفسيران للجنة الدائمة للتفسيرات يتعلقان بالمعيار المحاسبى ٢١ :

* التفسير – ٧،إدخال عملة اليورو .

* التفسير – ١١،الصرف الأجنبى – رسملة الخسائر الناجمة عن التخفيضات الحادة فى سعر العملات .

المحتويات

المعيار المحاسبى الدولى الحادى والعشرون (المعدل عام ١٩٩٣)

آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية

المعيار المحاسبى الدولى الحادى والعشرون

(المعدل عام ١٩٩٣)

الهدف

يمكن أن تقوم المنشأة بنشاطات أجنبية بطريقتين،حيث يمكن أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية أو يكون لها عمليات أجنبية،ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية فى القوائم المالية بالمنشأة،فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المنشأة معدة التقرير،كما يجب ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المنشأة معدة التقرير،إن المسائل الأساسية فى المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هى فى تحديد سعر الصرف الواجب إستخدامه وكيفية الإعتراف فى القوائمك المالية بآثر التغيرات فى أسعار الصرف .

النطاق

١- يجب أن يطبق هذا المعيار فى :

أ- المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية،أو

ب- ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المشمولة فى القوائم المالية للمنشأة بواسطة التوحيد النسبى أو بطريقة الملكية .

٢- لا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية عدا عن فروق الصرف الناشئة عن إلتزام بعملة أجنبية تجرى المحاسبة عنه كتحوط لصافى إستثمار فى منشأة أجنبية،أما الأوجه الأخرى لمحاسبة التحوط،بما فى ذلك معايير إستخدام محاسبة التحوط،فسيتم التعامل معها فى المعيار المحاسبى الدولى ٣٩ الأدوات المالية: الإعتراف والقياس .

٣- يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبى الدولى الحادى والعشرون،المحاسبة عن آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية،المصادق عليه فى ١٩٨٣ .

٤- لا يحدد هذا المعيار العملة التى يجب على المنشأة أن تعرض قوائمها المالية بها ولكن تستخدم المنشأة عادة عملة البلد الذى تقيم فيه،أما إذا إستخدمت عملة مختلفة،فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن سبب إستخدام تلك العملة،كما يتطلب المعيار الإفصاح عن سبب أى تغير فى عملة تقرير المنشأة .

٥- لا يتعامل هذا المعيار مع إعادة بيان القوائم المالية للمنشأة من عملة التقرير إلى عملة أخرى لملاءمتها للمستخدمين المعتادين على تلك العملة أو لأغراض مشابهة .

٦- لا يتعامل هذا المعيار مع عرض للتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات فى العملات الأجنبية وترجمة التدفقات النقدية للعمليات الأجنبية فى قائمة التدفقات النقدية (أنظر المعيار المحاسبى الدولى السابق،قوائم التدفق النقدى) .

تعاريف

٧- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعانى المحددة لها :

النشاط الأجنبى: هى منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمنشأة معدة التقرير توجد نشاطاتها أو تتم فى بلد غير بلد المنشأة معدة التقرير

المنشأة الأجنبية: هى منشأة أجنبية نشاطاتها ليست جزء مكملاً لنشاطات المنشأة معدة التقرير .

عملة التقرير: هى العملة المستخدمة فى عرض القوائم المالية .

عملة أجنبية: هى عملة عدا عملة التقرير للمنشأة .

سعر الصرف: هو معدل التبادل بين عملتين .

فرق سعر الصرف: هو الفرق الناتج عن الإفصاح عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية فى عملة التقرير بإستخدام أسعار صرف مختلفة .

سعر الإغلاق: هو سعر الصرف الفورى بتاريخ الميزانية العمومية .
صافى الإستثمار فى منشأة أجنبية: هو حصة المنشأة معدة التقرير فى صافى أصول المنشأة الأجنبية .

البنود النقدية: هى أموال محتفظة بها وأصول وإلتزامات سوف تستلم أو تدفع مبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد .

القيمة العادلة: هى المبلغ الذى يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الإلتزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة فى التعامل على أساس تجارى حر .

المعاملات بالعملة الأجنبية

الإعتراف الأولى

٨- المعاملة بالعملة الأجنبية هى معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية،بما فى ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلى :

أ- شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية .
ب- إقراض أو إقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية .
ج- تصبح طرفاً فى عقد تبادل عملة أجنبية غير منجز،أو تمتلك أو تتخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد إلتزامات محددة بعملة أجنبية .

٩- يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الإعتراف الأولى بعملة التقرير،بالمبالغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة .

١٠- غالباً ما يشار إلى سعر الصرف بتاريخ المعاملة بالسعر الفورى،ولكن لأسباب عملية فإنه غالباً ما يستخدم معدل صرف تقريبى للمعدل الفعلى بتواريخ العملية،على سبيل المثال متوسط المعدل للأسبوع أو الشهر لكافة المعاملات فى كل عملة أجنبية خلال تلك الفترة،ولكن إذا كانت معدلات الصرف تتغير بشكل كبير جداً فإن إستخدام متوسط الفترة قد يكون غير موثوق به .

تقديم التقرير فى تواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة

١١- فى تاريخ كل ميزانية عمومية :

أ- يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية بإستخدام سعر الإقفال .
ب- يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة .

ج- يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيمة .

١٢- تحدد القيمة المسجلة لبند بموجب المعايير الدولية ذات العلاقة،على سبيل المثال،بعض الأدوات المالية والممتلكات والتجهيزات والمعدات يمكن أن تقاس بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية،سواء تم تحديد القيمة المسجلة بناء على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة،فإن قيمة المبالغ المحددة لبنود العملة الأجنبية يجب التقرير عنها بعملة التقرير بموجب هذا المعيار .

الإعتراف بفروقات الصرف

١٣- تبين الفقرات ١٥ إلى ١٨ المعالجة المحاسبية المطلوبة بخصوص فروقات صرف العملة المتعلقة بالمعاملات بالعملة الأجنبية،تشمل هذه الفقرات المعالجة الأساسية لفروقات الصرف التى تنتج عن التخفيض الحاد لقيمة العملة أو الهبوط فى قوتها الشرائية الذى لا يوجد وسائل عملية للتحوط ضده والذى يؤثر على الإلتزامات التى لا يمكن تسويتها،والتى تنشأ مباشرة من تملك حديث لأصول تستحق السداد بعملة أجنبية،بينما يتم بيان المعالجة البديلة المسموح بها لمثل هذه الفروقات فى الفقرة ٢١ .

١٤- لا يتعامل هذا المعيار فى محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية فيما عدا تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن الإلتزام بعملة أجنبية تجرى المحاسبة عنه كتحوط لصافى إستثمار فى وحدة أجنبية،أما بالنسبة للأوجه الأخرى لمحاية التحوط بما فيها معايير إستخدام محاسبة التحوط التى تتعلق بالمعيار المحاسبى الدولى ٣٩ الأدوات المالية : الإعتراف والقياس .

١٥- إن فروقات الصرف الناشئة عن تسوية بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمنشأة بمعدلات مختلفة عن تلك التى سبق وأن سجلت بها أولياً خلال الفترة،أو تم التقرير عنها فى قوائم مالية سابقة،يجب الإعتراف بها كدخل أو

كمصروف فى الفترة التى تنشأ فيها،بإستثناء فروقات الصرف التى يتم معالجتها بموجب الفقرتين ١٧ ، ١٩ .

١٦- ينتج فرق سعر الصرف عن التغيير فى معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ التسوية لأى بنود نقدية ناشئة من عملية بالعملة الأجنبية،عندما يجرى سداد العملية خلال نفس الفترة المحاسبية التى حدثت فيها،فإنه يعترف بكامل فرق

الصرف فى تلك الفترة،ولكن عندما يتم سداد العملية فى فترة محاسبية لاحقة فإنه يجرى تحديد فرق سعر الصرف المعترف به كل فترة تقع قبل فترة التسوية بموجب التغير فى أسعار الصرف خلال تلك الفترة .

صافى الإستثمار فى منشأة أجنبية

١٧- يجب تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن البند النقدى الذى يشكل فى جوهره جزءاً من صافى إستثمار المنشأة فى منشأة أجنبية كحقوق ملكية فى القوائم المالية للمنشأة حتى يتم التخلص من صافى الإستثمار،حيث يجب الإعتراف بها كدخل أو مصروف بموجب الفقرة ٣٧ .

١٨- قد يكون لدى المنشأة بند تقدرى يستحق القبض من منشأة أجنبية أو الدفع لها،وعندما لا يجرى التخطيط لسداد البند وليس من المحتمل حدوث ذلك فى المستقبل المنظور،فإنه يعتبر من ناحية جوهرية إمتداد أو تخفيض لصافى إستثمار المنشأة فى تلك المنشأة الأجنبية،وقد تتضمن مثل هذه البنود النقدية الذمم المدينة طويلة الأجل أو القروض ولكنها لا تضم الذمم المدينة أو الدائنة التجارية .

١٩- يجب تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن إلتزام بالعملة الأجنبية تمت المحاسبة عنه كتحوط لصافى إستثمار المنشأة من منشأة أجنبية كحقوق مالكين فى القوائم المالية للمنشأة حتى التخلص من صافى الإستثمار،حيث يجب عندئذ الإعتراف بها كدخل أو مصروف بموجب الفقرة ٣٧ .

المعالجة البديلة المسموح بها

٢٠- إن المعالجة الأساسية لفروقات الصرف الواردة فى الفقرة ٢١ قد تم بيانها فى الفقرة ١٥

٢١- يمكن أن تنتج فروقات الصرف عن تخفيض أو هبوط حاد لعملة لا يوجد وسائل عملية للتحوط ضدها والتى تؤثر على إلتزامات لا يمكن تسويتها وتنشأ

مباشرة عن تملك حديث لأصل مسعر بعملة أجنبية،يجب شمول مثل هذه الفروق فى القيمة المسجلة للأصل المرتبط بها،شريطة ألا تزيد القيمة المسجلة المعدلة عن الأقل من تكلفة الإستبدال أو المبلغ القابل للإسترداد من بيع أو إستخدام الأصل .

٢٢- لا يتم شمول فروقات الصرف فى القيمة المسجلة للأصل إذا كانت المنشأة قادرة على سداد أو تغطية إلتزامها فى العملة الأجنبية الناشئ عن تملك الأصل،إلا أن خسائر الصرف تعتبر جزء من التكاليف المتعلقة مباشرة بالأصل عندما لا يمكن

سداد إلتزام ولايوجد وسائل عملية للتحوط ضدها،على سبيل المثال عندما يكون هناك تأخير فى الحصول على عملات أجنبية نتيجة للرقابة على الصرف الأجنبى،لذلك فإنه وفقاً لأسلوب المعالجة البديلة المسموح بها تعتبر تكلفة الأصل المسعر بعملة أجنبية هى مبلغ عملة التقرير التى يجب على المنشأة فى النهاية دفعها لسداد الإلتزام الناشئ مباشرة عن تملك الأصل حديثاً .

القوائم المالية للعمليات الأجنبية

تصنيف العمليات الأجنبية

٢٣- تعتمد الطريقة المستخدمة لترجمة القوائم المالية لعملية أجنبية على طريقة تمويل وتشغيل العملية بالنسبة للمنشأة معدة التقرير،"لهذا الغرض نصنف العمليات الأجنبية" كعمليات أجنبية مكملة لعمليات المنشأة معدة التقرير أو "كمنشأة أجنبية"

٢٤- يتم القيام بالعمليات الأجنبية المكملة لعمليات المنشأة معدة التقرير على أنها إمتداد لعملياتها،على سبيل المثال قد تكون العمليات الأجنبية فقط لبيع بضائع مستوردة من المنشأة معدة التقرير وإرسال المتحصلات للمنشأة،فى مثل هذه الحالات،يكون للتغير فى سعر الصرف بين عملة التقرير وعملة البلد الذى تتم فيه العمليات الأجنبية تأثير فورى على التدفقات النقدية من عمليات المنشأة معدة التقرير،لذلك يؤثر التغيير فى سعرالصرف على البنود النقدية الإفرادية المحتفظ بها

٢٥- بالمقابل تقوم المنشأة الأجنبية بالعديد من العمليات مثل تجميع النقد والبنود النقدية الأخرى،وتكبد مصروفات،وتوليد شغل،وربما الإقتراض،بإستخدام عملتها المحلية إلى حد كبير،كما يمكن أن تدخل فى معاملات بالعملات الأجنبية بما فى ذلك معاملات بعملة التقرير،عند وجود تغير فى سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة المحلية فإنه لا ينشأ قليل من التأثير فقط على التدفقات النقدية الحاضرة والمستقبلية من عمليات سواء على المنشأة الأجنبية أو المنشأة معدة التقرير،فى المنشأة الأجنبية وليس على البنود النقدية أو غير النقدية المحتفظ بها من قبل المنشأة الأجنبية .

٢٦- تدل المؤشرات التالية على أن العمليات الأجنبية تعتبر منشأة أجنبية بدلاً من إعتبارها كعمليات أجنبية تشكل جزءاً من عمليات المنشأة معدة التقرير:

أ- بينما قد تتحكم المنشأة معدة التقرير بالنشاطات الأجنبية إلا أن هذه النشاطات تتم بدرجة كبيرة من الإستقلالية عن عمليات المنشأة معدة التقرير .

ب- العمليات مع المنشأة معدة التقرير ليست نسبة عالية من نشاطات العملية الأجنبية .

ج- يجرى تمويل نشاطات العملية الأجنبية بشكل رئيسى من عملياتها الخاصة أو من الإقتراض المحلى وليس من المنشأة معدة التقرير .

د- بشكل رئيسى يتم دفع أو سداد تكاليف العمل والمواد والأجزاء الأخرى لمنتجات أو خدمات العملية الأجنبية بالعملة المحلية وليست بعملة المنشأة معدة التقرير .

و- تتم مبيعات العملية الأجنبية بشكل رئيسى فى عملات غير عملة المنشأة معدة التقرير .

ي- التدفقات النقدية للمنشأة معدة التقرير معزولة عن النشاطات اليومية للعمليات الأجنبية وليست متأثرة مباشرة بنشاطاتها .

يمكن التوصل للتصنيف المناسب لكل نشاط عمليات،من حيث المبدأ،من المعلومات الحقيقة المتعلقة بالمؤشرات أعلاه فى بعض الحالات قد يكون تصنيف العملية الأجنبية كمنشأة اجنبية أو لعمليات مكملة للمنشأة معدة التقرير غير واضح،ويكون الإجتهاد والتقدير الشخصى ضرورياً لتحديد التصنيف المناسب .

العمليات الأجنبية التى تعتبر مكملة لعمليات المنشأة معدة التقرير

٢٧- بالنسبة للقوائم المالية للعمليات الأجنبية التى تعتبر مكملة لعمليات المنشأة معدة التقرير يجب أن يتم ترجمتها بإستخدام المعايير والإجراءات الواردة فى الفقرات ٨ – ٢٢ كما لو أن المعاملات فى العمليات الأجنبية تخص المنشأة معدة التقرير نفسها .

٢٨- يجرى ترجمة البنود الإفرادية فى القوائم المالية للعمليات الأجنبية كما لو ان المنشآت معدة التقرير كانت هى التى إشتركت فى هذه العمليات،ويجرى ترجمة تكلفة وإستهلاك الممتلكات والمنشآت والمعدات بإستخدام سعر الصرف بتاريخ

شراء الأصل،أو إذا كان الأصل مسجلاً بالقيمة العادلة فيستخدم السعر السائد بتاريخ التقييم يجرى ترجمة تكلفة المخزون بأسعار الصرف الموجودة عند تكبد التكاليف ويجرى ترجمة المبلغ القابل للإسترداد أو القيمة القابلة للتحقق للأصل بإستخدام سعر الصرف الموجود عندما يتم تحديد المبلغ القابل للإسترداد أو القيمة القابلة للتحقق،فمثلاً عندما يتم تحديد القيمة القابلة للتحقق لبند فى المخزون بعملة أجنبية

فإن هذه القيمة يتم ترجمتها بإستخدام سعر الصرف فى تاريخ تحديد القيمة القابلة للتحقق،لذلك فإن السعرالمستخدم عادة هو سعر الإقفال،قد تدعو الحاجة لإجراء تعديلات من أجل تخفيض القيمة المسجلة للأصل فى القوائم المالية للمنشآت معدة التقرير إلى المبلغ القابل للإسترداد أو القيمة القابلة للتحقق حتى لو لم تكن تلك التعديلات ضرورية فى القوائم المالية للعملية الأجنبية،فى المقابل فقد تدعو الحاجة لإلغاء التعديلات التى جرت فى القوائم المالية للعملية الأجنبية من القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير .

٢٩- لأسباب عملية،يجرى غالباً إستخدام سعر تقريبى للسعر الحقيقى بتاريخ العملية،على سبيل المثال يمكن إستخدام سعر متوسط للأسبوع أو الشهر لكافة المعاملالت فى كل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة،ولكن إذا كانت أسعار الصرف متقلبة كثيراً فإن إستخدام المعدل المتوسط يكون غير موثوق به .

المنشآت الأجنبية

٣٠- يجب على المنشآت معدة التقرير إستخدام الإجراءات التالية عند ترجمة القوائم المالية للمنشآت الأجنبية لإدماجها فى قوائمها المالية :

أ- ترجمة الأصول والإلتزامات النقدية منها وغير النقدية للمنشأة الأجنبية بسعر الإقفال .

ب- ترجمة بنود الدخل والمصروف للمنشأة الأجنبية حسب أسعار الصرف بتواريخ العمليات،ما عدا إذا كانت المنشأة الأجنبية تضع تقاريرها بعملة إقتصاد عالى التضخم حيث فى هذه الحالة يجب ترجمة بنود الدخل والمصروف بسعر الإقفال .

ج- يجب تصنيف كافة فروقات الصرف الناتجة كحقوق ملكية حتى يتم التخلص من صافى الإستثمار .

٣١- لأسباب عملية،يجرى غالباً إستخدام سعر تقريبى لأسعار الصرف الفعلية،على سبيل المثال يستخدم سعر متوسط للفترة لترجمة بنود الدخل والمصروفات للعملية الأجنبية .

٣٢- ينتج عن ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية الإعتراف بفروقات الصرف الناشئة عن :

أ- ترجمة بنود الدخل والمصروف بأسعار صرف فى تواريخ العمليات،والأصول والإلتزامات بسعر الإقفال .
ب- ترجمة صافى الإستثمار الإفتتاحى فى المنشأة الأجنبية بسعر صرف مختلف عن ذلك الذى تم إستخدامه فى التقرير عنه سابقاً .
ج- تغييرات أخرى بحقوق المالكين فى المنشأة الأجنبية .

لا يتم الإعتراف بفروقات الصرف كدخل أو مصروفات للفترة لأن للتغيرات فى أسعار الصرف أثر بسيط أو ليس لها أى أثر مباشر على التدفقات النقدية الحاضرة أو المستقبلية سواء على عمليات المنشأة الأجنبية أو المنشأة معدة التقرير،عندما يتم توحيد المنشأة الأجنبية غير المملوكة بالكامل،فإن فروقات الصرف المتجمعة الناتجة والتى تعزى لحقوق الأقلية يتم تخصيصها والتقرير عنها من حقوق الأقلية فى الميزانية العمومية الموحدة .

٣٣- تتم معالجة أى شهرة ناشئة عن تملك منشأة أجنبية وأية تعديلات فى القيمة العادلة للمبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات الناشئة عن تملك تلك المنشأة الأجنبية أما :

أ- كأصول وإلتزامات للمنشأة الأجنبية وتترجم بسعرالإقفال بموجب الفقرة ٣٠
ب- كأصول وإلتزامات للمنشأة معدة التقرير والتى إما قد تم التعبير عنها بعملة التقرير أو تعامل كبنود غير نقدية بعملة أجنبية والتى يتم التعبير عنها بإستخدام سعر الصرف بتاريخ العملية بموجب الفقرة ١١ (ب) .

٣٤- يجرى إتباع إجراءات الدمج العادية عند توحيد القوائم المالية للمنشأة الأجنبية فى قوائم المنشأة معدة التقرير،مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات بين الشركة الأم والشركة التابعة (أنظر المعيار المحاسبى الدولى السابع والعشرون،القوائم المالية الموحدة المحاسبة عن الإستثمارات فى المنشأت التابعة،والمعيار المحاسبى الدولى الحادوالثلاثون،التقرير المالى عن الإستثمارات فى المشاريع المشتركة)،ولكن فروقات الصرف الناشئة عن البنود النقدية بين المجموعة،سواء

كانت قصيرة الأجل أم طويلة الأجل،لا يمكن إلغائها مقابل مبلغ ناشئ عن أرصدة داخلية أخرى وتعرض المنشأة معدة التقرير إلى تحقيق مكسب أو خسارة من خلال تقلب العملة،وعليه يتم الإستمرار بالإعتراف بمثل هذا الفرق فى اسعار الصرف كدخل أو مصروف،أو نشأت عن الظروف الموصوفة فى الفقرة ١٦ فإنها تصنف كحقوق ملكية حتى يتم التخلص من صافى الإستثمار .

٣٥- عند إعداد القوائم المالية للمنشأة الأجنبية بتاريخ مختلف عن تاريخ التقرير للمنشأة معدة التقرير،تقوم المنشأة الأجنبية عادة بإعداد قوائمها المالية لأغراض التوحيد مع القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير بنفس تاريخ قوائم المنشأة معدة التقرير،وعندما لا يكون ذلك عملياً،فإن المعيار المحاسبى الدولى السابع والعشرون،القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات فى المنشآت التابعة،يسمح بإستخدام قوائم مالية معدة بتاريخ مختلف شريطة أن لا يزيد الفرق عن ثلاثة أشهر،فى مثل هذه الحالة،يتم ترجمة أصول وإلتزامات المنشأة الأجنبية بإستخدام أسعار الصرف السائدة فى تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة الأجنبية ويتم إجراء التعديلات عندما يكون مناسباً للحركات الهامة فى اسعار الصرف حتى تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة معدة التقرير بموجب المعيار المحاسبى الدولى السابع والعشرون القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات فى المنشآت التابعة،والمعيار المحاسبى الدولى الثامن والعشرون،المحاسبة عن الإستثمارات فى المنشآت الزميلة .

٣٦- يجب إعادة بيان القوائم المالية للمنشآت الأجنبية التى تعد تقاريرها بعملة إقتصادية مرتفع التضخم،بموجب المعيار المحاسبى الدولى التاسع والعشرون،التقرير المالى فى الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع،قبل أن يجرى ترجمتها إلى عملة التقرير للمنشأة معدة التقرير،والقوائم المالية بموجب المعيار المحاسبى الدولى التاسع والعشرون،التقرير المالى فى الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع،فإنه يجب أن تستخدم المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ التوقف كتكلفة تاريخية للترجمة إلى عملة التقرير للمنشأة المعدة للتقرير .

التخلص من المنشأة الأجنبية .

٣٧- عند التخلص من المنشأة الأجنبية فإنه يجب الإعتراف بالمبلغ المتجمع لفروقات الصرف المؤجلة التى تعود لتلك المنشأة الأجنبية كدخل أو مصروفات فى نفس الفترة التى يتم الإعتراف بها فى المكسب أو الخسارة من التخلص .

٣٨- يمكن أن تتخلص المنشأة من حصتها فى المنشأة الأجنبية من خلال البيع أو التصفية أو إعادة دفع أسهم رأس المال أو التخلى عن كامل أو جزء من تلك المنشأة،يمثل دفع ربح السهم جزء من التخلص فقط إذا كان يمثل إسترداداً للإستثمار،وفى حالة التخلص الجزئى يجرى إدراج حصة نسبية من فروقات الصرف المتجمعة فى المكسب أو الخسارة،لا يمثل تخفيض القيمة المسجلة للمنشأة

الأجنبيـة تخلـص جزئى،وعليـه لا يـتم الإعتـراف بـأى جـزء مؤجـل مـن مكسـب أو خسارة العملات الأجنبية فى تاريخ التخفيض .

التغيير فى تصنيف العمليات الأجنبية

٣٩- عند حدوث تغيير فى تصنيف العمليـات الأجنبيـة فإنـه يجـب تطبيـق إجـراءات الترجمة المناسبة للتصنيف المعدل من تاريخ التغير فى التصنيف .

٤٠- يمكـن أن يـؤدى فـى طريقـة تمويـل العمليـات الأجنبيـة أو تشـغيلها بالنسـبة للمنشأة معدة التقرير إلى تغير فى تصنيف تلك العملية الأجنبية،عندما يجرى إعـادة تصنيف عملية أجنبيـة مكملـة لعمليـات المنشـأة معـدة التقريـر كمنشـأة أجنبيـة،فإن فروقات الصرف الناشئة عن ترجمة الأصول غيـر النقديـة بتـاريخ إعـادة التصـنيف يجب أن تصنف ضمن حقوق الملكية،وعنـدما يعـاد تصـنيف منشـأة أجنبيـة كعمليـة اجنبية مكملة لعملية المنشأة معدة التقرير،فإن المبالغ المترجمة للبنود غير النقدية بتاريخ التغيير تعامل كتكاليف تاريخية لتلك البنود فى فترة التغير والفترات اللاحقـة أن فروقات الصرف التى تم تأجيلها لا يعترف بها .

كافة التغيرات فى اسعار صرف العملات الأجنبية

الآثار الضريبية لفروق صرف العملات

٤١- يمكن أن تكون مكاسب وخسائر ترجمة للمعاملات بالعملات الأجنبية وفروقات الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية آثار ضريبية مصاحبة تجـرى تجـرى المحاسـبة عنهـا بموجـب المعيـار المحاسـبى الـدولى الثـانى عشر،المحاسبة عن ضرائب الدخل .

الإفـصـاح

٤٢- يجب على المنشأة أن تفصح عن :

أ- مبلغ فروقات الصرف المشمولة فى صافى الربح أو الخسارة للفترة .

ب- صافى فروقات الصرف المصنفة ضمن حقوق الملكية كبند منفصل ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف بين بداية الفترة ونهايتها .

ج- مبلغ فروقات الصرف الناشئة خلال الفترة والمشمولة ضمن المبلغ المسجل لأصل بموجب المعالجة البديلة المسموح بها فى الفقرة ٢١ .

٤٣- عندما تختلف عملية التقرير عن عملة البلد الذى تقيم فيه المنشأة،فإنه يجب الإفصاح عن سبب إستخدام عملة مختلفة،كما يجب الإفصاح عن سبب أى تغير فى عملية التقرير .

٤٤- عندما يكون هناك تغيير فى تصنيف عملية أجنبية مهمة،يجب على المنشأة أن تفصح عن :

أ- طبيعة التغيير فى التصنيف .
ب- سبب التغيير .
ت- تأثير التغيير فى التصنيف على حقوق الملكية .
ث- التأثير على صافى الربح أو الخسارة لكل فترة سابقة معروضة كما لو أن التغير فى التصنيف قد حدث فى بداية أقدم فترة معروضة .

٤٥- يجب على المنشأة الإفصاح عن الطريقة المنتخبة بموجب الفقرة ٣٢ لترجمة الشهرة وتعديلات القيمة العادلة الناشئة عنتملك المنشأة الأجنبية .

٤٦- تفصح المنشأة عن أثر التغير فى أسعار الصرف على البنود النقدية بالعملة الأجنبية أو على القوائم المالية لعملية أجنبية بعد تاريخ الميزانية العمومية إذا كان التغير مهماً بحيث أن عدم الإفصاح يؤثر على قدرة مستخدمى القوائم المالية على إجراء التقييمات المناسبة والقرارات (أنظر المعيار المحاسبى الدولى العاشر،الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية) .

٤٧- يستحب للمنشأة كذلك الإفصاح عن سياسة إدارة مخاطر العملات الأجنبية .

٤٨- عندما تطبق المنشأة هذا المعيارلأول مرة،يجب على المنشأة التصنيف بشكل منفصل والإفصاح عن الرصيد المتجمع فى بداية الفترة لفروقات الصرف المؤجلة والمصنفة كحق ملكية فى فترات سابقة إلا إذا كان المبلغ غيرقابل للتحديد بشكل .

تاريخ التطبيق

٤٩- يطبق هذا المعيار المحاسبى الدولى على القوائم المالية التى تغطى الفترات التى تبدأ فى ١ يناير ١٩٩٥ أو بعد هذا التاريخ .

ثانياً: طبيعة المعاملات الأجنبية

لقد إنتشر إستخدام مصطلح المعاملات بالعملة الأجنبية فى مجال المحاسبة الدولية نظراً لتعدد أنواع المعاملات التى تتم بالعملة الأجنبية،إضافة إلى العديد من

المشكلات المحاسبية التى تواجه الشركات متعددة الجنسية بسبب إبرام هذه الصفقات .

ويقصد بالمعاملة بالعملة الأجنبية هى العملية التى تمت بعملة أجنبية بخلاف عملة القيد للمنشأة أو تحتاج السداد بعملة أجنبية،وتثبت هذه المعاملات على أساس عملة القيد وذلك بإستخدام سعر الصرف بين عملة القيد والعملة الأجنبية فى تاريخ المعاملة .

١- أنواع المعاملات بالعملة الأجنبية

تشمل المعاملات بالعملة الأجنبية الأنواع التالية :

1. **عمليات الشراء أو البيع أو الخدمات والتى تتحدد أسعارها بعملات أجنبية .**
2. **عمليات الإقتراض أو الإقراض بحيث تكون المبالغ الواجبة السداد أو التحصيل محددة بعملات أجنبية .**
3. **عقود الصرف الأجنبى والتى لم تنفذ بعد .**
4. **عمليات إقتناء أو إستبعاد أصول أو حدوث أو تسوية إلتزامات بعملة أجنبية**

ويلاحظ أن المعاملات بعملة أجنبية يجب أن يتم ترجمتها إلى عملة القيد (عملة التقرير) ويتم ذلك بتطبيق سعر الصرف بين العملة الأجنبية وعملة القيد،أما بخصوص المعاملات التى تتم بعملة أجنبية ويتم تسويتها بعملة القيد (أى العملة المحلية) فلا تعتبر هذه المعاملة معاملة بعملة أجنبية .

وعلى سبيل المثال إذا قامت شركة مصرية بتصدير بضاعة إلى شركة أمريكية على أن تتم تسوية العملية بالدولار الأمريكى فتعتبر هذه العملية صفقة بعملة أجنبية،أما إذا تمت تسوية العملية بالجنية المصرى (العملة المحلية) فلا تعتبر المعاملة بعملة أجنبية .

وهكذا فإن الشركات متعددة الجنسية تواجه عديد من المشكلات المحاسبية المرتبطة بتلك المعاملات التى تتم بعملة أجنبية ولعل من أهمها :

1. **التسجيل الأولى للمعاملة وقت حدوثها .**

2. **تسجيل أرصدة العملات الأجنبية فى التواريخ اللاحقة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى .**

٣. معالجة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات فى أسعار الصرف سواء عند إعداد القوائم المالية أو عند إنتهاء عملية السداد أو التحصيل النقدى للصفقة .

٤. تسجيل التسويات الخاصة بحسابات المدينين والدائنين بالعملة الأجنبية فى تواريخ إستحقاقها .

وقد كانت المعالجة المحاسبية لهذه المشاكل السابق عرضها مختلفة بين الشركات فى الدول المختلفة حتى صدر معيار المحاسبة الدولية رقم (٢١) وأصبح سارى المفعول من يناير١٩٨٥ وقد تم إعادة صياغته عام ١٩٩٣ وأصبحت بذلك الشركات متعددة الجنسية ملتزمة بتطبيقه على صفقاتها الدولية التى تتم بالعملات الأجنبية وقد أدى ذلك إلى توحيد المعالجات المحاسبية لتلك المشاكل إلى حد كبير .

٢- الفرق بين ترجمة العملة وتحويل العملة .

يقصد بعملية ترجمة العملة "عمليات التغيير بواسطة عملة القيد عن قيم نقدية (أصول أو إلتزامات أو إيرادات أو مصروفات) محددة بعملة أجنبية بإستخدام سعر صرف ملائم .

بينما يشير مصطلح تحويل العملة إلى "عملية تغيير فعلية من عملة إلى عملة أخرى وإنتقال للأموال بين طرفين"،ولكن عملية الترجمة ما هى إلا تغيير فى التعبير النقدى للأرصدة المحاسبية،أى أنه حساب مثبت بعملة أجنبية معينة يتم التعبير عنه بالقيمة المعادلة لعملة دولة أخرى بإستخدام سعر صرف ملائم،وبذلك يحدث تغيير فعلى للعملات ولا تحرك للأموال،وتتم عمليات الترجمة دفترياً بواسطة المحاسبين بينما تتم عمليات تحويل العملة عن طريق البنوك التجارية أو شركات السمسرة .

٣- بعض المفاهيم المرتبطة بالمعاملات بالعملات الأجنبية

أ- سعر الصرف

"هو عدد الوحدات النقدية التى يجب أن تعطى بعملة دولة ما مقابل الحصول على وحدة واحدة من عملة دولة أخرى " .

ب- عملة القيد

"هى العملة التى تستخدم فى إعداد وعرض القوائم المالية للشركة" .

جـ- العملة الوظيفية

"هـى العملـة التـى تسـتخدمها الشـركة فـى إدارة عملياتهـا فـى ظـل الظـروف الإقتصادية العاديـة التـى تمـارس مـن خلالهـا نشـاطها"،وهى عـادة مـاتكون عملـة الدولة التى تمارس الشركة أنشطتها داخل حدودها الإقليمية .

د- سعر المعاملة

"هو سعرالتبادل المتفق عليه لتبادل نوعين مختلفين من العملة بتاريخ محدد فى المستقبل" .

هـ - سعر الإقفال

"هو سعر الصرف المحدد فى تاريخ الميزانية" .

و- صافى الإستثمار فى كيان أجنبى

"هو الجزء الـذى تملكـه الشركة الأم مـن أصـول أو حقـوق ملكيـة فـى الشـركة الأجنبية" .

ز- المعاملات المنتهية

"هى المعاملات التى تعقدها الشركة متعددة الجنسية وتنتهى بالتحصيل أو السداد للحقوق أو الإلتزامات المالية المترتبة عليها خلال فترة محاسبية واحدة" .

حـ- المعاملات غير المنتهية

"هى المعـاملات التـى تـتم فـى فتـرة ماليـة معينـة وتنتهـى بالتحصـيل أو السـداد الحقوق أو الإلتزامات المالية المترتبة عليها فى فترة أو فترات مالية لاحقة" .

ثالثاً: شروط المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١)

يتضمن المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١)،"آثـار التغيـرات فـى أسـعار صـرف العملات الأجنبية"،يشتمل على بعض الشـروط أو المتطلبـات بخصـوص المعـاملات التى تتم بعملة أجنبية وتتمثل فى الفقرات التالية:

(أ) يجب أن تسجل العملية المحددة بعملة أجنبية على أساس مـا يعادلهـا مـن عملـة التقرير،وذلك بتطبيق سعر الصرف السائد بين عملة التقريـر والعملـة الأجنبيـة فـى تاريخ حدوث العملية .

(ب) فى تاريخ كل ميزانية عمومية

١. يجب التقرير عن البنـود النقديـة بالعملـة الأجنبيـة بإسـتخدام سـعر صـرف الإقفال .

٢. يجب التقرير عن البنود غير النقدية المدرجة بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام سعر الصرف الذى كان سائداً بتاريخ حدوث العملية

٣. يجب التقرير عن البنود غير النقدية والتى تكون مسجلة على اساس القيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام أسعار الصرف التى كانت سائدة عندما تم تحديد هذه القيم .

(جـ) الإعتراف بفروقات أسعار الصرف الناجمة عن تسوية البنود النقدية،أوتلك الناجمة عن التقرير عن بنود المنشأة النقدية بأسعار صرف تختلف عن تلك التى كانت قد سجلت بها أصلاً خلال الفترة،أو تم التقرير عنها فى بيانات مالية سابقة كدخل أو مصروف فى الفترة التى تنشأ فيها .

ومما سبق يتضح أنه وفقاً للمعيار المحاسبى الدولى فإن المعالجة المحاسبية للمعاملات الأجنبية يتبع فيها الآتى :

- فى تاريخ حدوث المعاملة :

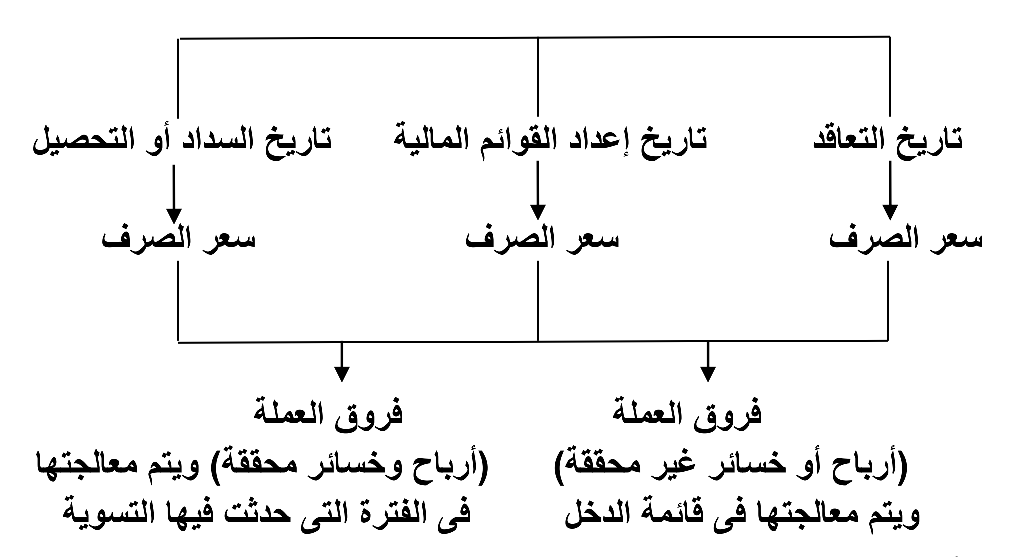
تثبت العمليات بالعملة الأجنبية خلال السنة المالية على اساس أسعار الصرف الجارية (الفورية) وذلك فى تاريخ تنفيذ المعاملة .

- فى تاريخ إعداد الميزانية اللاحقة لتاريخ حدوث المعاملة وقبل التسوية

يتم إعادة تقييم الأرصدة المحددة بعملة أجنبية (أرصدة المدينين،أو الدائنين) على أساس أسعارالصرف الجارية فى تاريخ الميزانية،ثم يتم إثبات فروق التقييم (فروق أسعار الصرف) سواء كانت أرباح أو خسائر فى قائمة الدخل .

- فى تاريخ تسوية المعاملة :

يقصد بتسوية المعاملة أى عملية السداد أو التحصيل لقيمتها وفى هذا التاريخ يحدث تغير فى أسعار الصرف بين عملة القيد والعملة الأجنبية وبذلك تنشأ أرباح أو خسائر صرف وتعتبر فى هذه الحالة أرباح أو خسائر محققة ويتم تسجيلها والإعتراف بها فى ذلك التاريخ،ويوضح الشكل التالى ما سبق :



رابعاً: الأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بالعملة الأجنبية

يواجه المحاسب عند معالجة المعاملات بالعملة الأجنبية بالعديد من المشاكل المحاسبية وخاصة فى معالجة فروق العملة (فروق سعر الصرف) المرتبطة بالصفقات الأجنبية،وقد ظهر فى الفكر المحاسبى أسلوب لمعالجة هذه المشكلات وهما :

<u>الأول: أسلوب المعاملة الواحدة</u>

وهو الأسلوب التقليدى الذى إتبعته الشركات متعددة الجنسية فى معالجة فروق سعر الصرف وذلك حتى صدور المعيار الدولى رقم (٢١) وأصبح سارى المفعول من يناير ١٩٨٥ .

<u>الثانى: أسلوب المعاملتين</u>

ووفقاً لهذا الأسلوب يتم النظر إلى الصفقة بعملة أجنبية على أنها تمثل عمليتين منفصلتين

- **العملية الأولى هى عملية الشراء أو البيع أو الإقتراض أو الأقراض .**
- **والعملية الثانية هى سداد المدفوعات أو تحصيل المقبوضات الناشئة عن العملية الأولى .**

وهذا الأسلوب هو الأسلوب المطبق فعلاً فى الشركات متعددة الجنسية حيث أصبحت الشركات ملزمة بتطبيقه بدءاً من تاريخ تطبيق المعيار الدولى رقم (٢١) (يناير١٩٨٥) .

خامساً: تطبيقات عملية للإثبات المحاسبى للمعاملات بالمعاملة الأجنبية

[أ] إستخدام أسلوب المعاملة الواحدة

مثال ١:

فى ٢٠٢/٣/١ قامت إحدى الشركات المصرية بإستيراد آلات قيمتها مليون دولار من إحدى الشركات الأمريكية بالأجل عندما كان سعر صرف (الدولار= ٥,٣٠ جنيه مصرى) وفى ٦/٣٠ تاريخ إعداد الميزانية العمومية كان سعر الصرف (الدولار = ٥,٤٠ جنيه مصرى)،وفى ٨/٣٠ تم تسوية المعاملة وكان سعر الصرف (الدولار = ٥,٣٨ جنيه مصرى) .

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل من المستورد والمصدر (مع العلم بأنه يتم السداد بعملة المصدر) .

الحـــــل

*فى دفاتر الشركة المصرية (المستورد) بالجنيه المصرى

		<u>فى ٣/١ تاريخ حدوث المعاملة</u>
٥٣٠٠٠٠٠		من حـ / الآلات
	٥٣٠٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (١٠٠٠٠٠٠×٥,٣٠)
		فى ٦/٣٠ تاريخ إعداد الميزانية لايتم إثبات قيد
		<u>فى ٨/٣٠ تاريخ التسوية</u>
		من مذكورين
٨٠٠٠٠		حـ / آلات (فرق عملة)
٥٣٠٠٠٠٠		حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية) (١٠٠٠٠٠٠×٥,٣٠)
	٥٣٨٠٠٠٠	إلى حـ / البنك (نقدية)(١٠٠٠٠٠٠×٥,٣٥)

* فى دفاتر الشركة الأمريكية (المصدر) بالدولار

<u>فى ٣/١ تاريخ حدوث المعاملة</u> من حـ / العملاء إلى حـ / المبيعات الخارجية	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
<u>فى ٨/٣٠ تاريخ التسوية</u> من حـ / البنك إلى حـ / العملاء	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠

<u>لاحظ :</u>

١) بالنسبة لدفاتر المصدر (الشركة الأمريكية) لا تتأثر بأى تغيرات فى سعر الصرف حيث يتم تسجيل العملية بالدولار وكذلك تحصيلها وهى العملة المحلية للدولة .

٢) بالنسبة لدفاتر المستورد (الشركة المصرية) تعتبر صفقة بعملة أجنبية يتم تسجيلها بالدفاتر بالجنية المصرى وسداد قيمتها بالدولار الأمريكى لذلك فهى تأثرت بالتغيرات الحادثة فى سعر الصرف بين الجنيه والدولار .

٣) زاد سعر الصرف فى تاريخ التسوية عن تاريخ حدوث المعاملة فإن ذلك يؤدى إلى حدوث خسارة للمشترى وإذا نقص سعر الصرف فإن ذلك يمثل ربح للمشترى والعكس صحيح بالنسبة للبائع .

٤) بإستخدام طريقة المعاملة الواحدة لا يتم إجراء أى قيود وقت إعداد الميزانية العمومية قبل عملية التسوية للصفقة (السداد أو التحصيل) .

<u>مثال ٢</u>

قامت شركة النور للإستيراد والتصدير فى ٢٠١٥/١/١ بإستيراد بضائع من شركة البركة القطرية بمبلغ ٢٠٠٠,٠٠٠ دولار أمريكى،ويتم السداد والتحصيل فى ٥/١ بالدولار الأمريكى،وقد كان سعر تحويل الدولار كما يلى :

	جنيه مصرى	ريال قطرى
فى ٢٠١٥/١/١	٤,٣٠	٣,٩٠
فى ٢٠١٥/٥/١	٤,٢٠	٣,٧٠

المطلوب: إثبات العمليات السابقة فى دفاتر اليومية لكلاً من المستورد والمصدر

الـــــحـــــل

***فى دفاتر شركة النور (المستورد) بالجنيه المصرى**

فى ١/١ تاريخ حدوث المعاملة من حـ / المشتريات الخارجية (٢٠٠٠٠٠×٤,٣) إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)	٨٦٠٠٠٠٠	٨٦٠٠٠٠٠
فى ٥/١ تاريخ التسوية من حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية) إلى مذكورين حـ / بنك (٢٠٠٠٠٠٠×٤,٢٠) حـ/ مشتريات خارجية (فرق عملة)	٨٤٠٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠٠	٨٦٠٠٠٠٠

*** فى دفاتر شركة البركة (المصدر) بالريال القطرى**

فى ١/١ تاريخ حدوث المعاملة من حـ / المدينون (بعملة أجنبية) إلى حـ / المبيعات الخارجية (٢٠٠٠٠٠٠×٣,٧٠)	٧٨٠٠٠٠٠	٧٨٠٠٠٠٠
فى ٥/١ تاريخ التسوية من مذكورين حـ/ البنك (٢٠٠٠٠٠٠×٣,٧٠) حـ / المبيعات الخارجية (فرق) إلى حـ / المدينون (بعملة أجنبية)	٧٨٠٠٠٠٠	٧٤٠٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠٠

١) دفاتر المستورد قامت الشركة بتسجيل العمليات بالجنيه المصرى والسداد بالدولاروقد إنخفض سعرالصرف وبالتالى حدث ربح فى تاريخ السداد .

٢) دفاتر المصدر قامت الشركة بتسجيل العمليات فى دفاترها بالريال وتحصيل قيمة المعاملة بالريال وبالتالى حدث فروق سعر صرف فى شكل خسارة (فى تاريخ التحصيل) .

[٢] إستخدام أسلوب المعاملتين

يتم إجراء ثلاث خطوات :

١. تسجيل المعاملة وقت حدوثها (سعر الصرف الجارى وقت حدوث المعاملة)

٢. فى تاريخ إعداد الميزانية العمومية (يتم إجراء تسوية للحسابات بسعر الصرف الجارى وقت إعداد الميزانية ويتم إعادة تقييم أرصدة المدينون والدائنون .

٣. فى تاريخ تسوية المعاملة يتم تسوية الأرصدة وحساب الأرباح أو الخسائر المحققة من تغيرات سعر الصرف .

(ا) أرباح وخسائر فروق العملة الناتجة عن عملية الإستيراد (الشراء بعملة أجنبية)

مثال١

فى ٢٠٠٢/٥/١ قامت شركة "بن داوود" بالمملكة العربية السعودية بإستيراد بضائع ومنتجات قطنية من شركة "ميدل إيست" الإنجليزية مقابل مليون جنيه إسترلينى وتسدد القيمة بعد شهرين من تاريخه حيث كان سعر الصرف للجنيه الإسترلينى فى ذلك اليوم ٥,٧٠ ريال سعودى .

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر المستورد (شركة بن داوود) .

بفرض أن : أ- سعر الصرف فى تاريخ السداد كان ٥,٦٥ ريال سعودى .

ب- سعر الصرف فى تاريخ السداد كان ٥,٧٤ ريال سعودى .

الحـــــل

***فى دفاتر شركة بن داوود (المستورد) بالجنيه المصرى**

		فى ٥/١ تاريخ حدوث المعاملة
٥٧٠٠٠٠٠		من حـ / المشتريات الخارجية
	٥٧٠٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
		السداد بسعر الصرف (٥,٦٥)
٥٧٠٠٠٠٠		من حـ/ الدائنين (عملة أجنبية)
		إلى مذكورين
	٥٦٥٠٠٠٠	حـ / بنك
	٥٠٠٠٠	حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (ارباح)
٥٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر فروق عملة
	٥٠٠٠٠	إلى حـ / أرباح وخسائر
		السداد بسعر صرف (٥,٧٤)
		من مذكورين
٥٧٠٠٠٠٠		حـ/ الدائنين (عملة أجنبية)
٤٠٠٠٠		حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	٥٧٤٠٠٠٠	إلى حـ / البنك
٤٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر فرق عملة

(٣) عمليات التصدير والإستيراد فى سنة مالية والسداد فى سنة مالية تالية

مثال ٢

قامت شركة نور الهدى المصرية فى ١٩٩٧/١٠/١ بشراء بضاعة من شركة لانكوم الفرنسية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ فرنك على أن يتم السداد فى ١٩٩٨/٢/١ فإذا علمت أن أسعار الصرف للفرنك الفرنسى مقابل الجنيه المصرى كانت على النحو التالى :

١٩٩٧/١٠/١ ٠,٦٣ جنيه مصرى .

١٩٩٧/١٢/٣١ ٠,٦٤ جنيه مصرى .

١٩٩٨/٢/١ ٠,٦٢ جنيه مصرى .

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بدفتر المستورد (ويتم السداد بعملة المصدر) .

الـــــحـــــل

١- تقوم شركة نور الهدى (المصرية) بتسجيل عملية الشراء للبضاعة فى ١٩٩٧/١٠/١ (تاريخ حدوث العملية) :

٦٣٠٠٠		من حـ / المشتريات الخارجية
	٦٣٠٠٠	إلى حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)

٢- فى تاريخ إعداد الميزانية،يتم تعديل رصيد الدائنين بعملة أجنبية وفقاً لسعر الصرف السائد فى تاريخ الميزانية،وتقوم الشركة بإعداد قيد اليومية التالى :

١٠٠٠		من حـ / ارباح وخسائر فروق العملة (خسائر)
	١٠٠٠	إلى حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)
١٠٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر
	١٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)

لاحظ:

خسارة فروق العملة =

مستحق للدائنين فى ١٠/١ (٦٣٠٠٠) – مستحق للدائنين فى ١٢/٣١ (٦٤٠٠٠)

= ١٠٠٠ جنيه .

٣- فى تاريخ التسوية (السداد) للشركة الفرنسية

٦٤٠٠٠		من حـ / الدائنين (بعملة أجنبية) إلى مذكورين
	٦٢٠٠٠	حـ/ البنك (١٠٠٠٠٠×٠,٦٢)
	٢٠٠٠	حـ/ ارباح وخسائر فروق عمله (ارباح)
٢٠٠٠		من حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	٢٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر

لاحظ :

١. **فى تاريخ إعداد الميزانية (يحسب الفرق بين تاريخ الشراء وتاريخ إعداد الميزانية) .**
٢. **فى تاريخ التسوية "السداد" (يحسب الفرق بين تاريخ الشراء وتاريخ إعداد الميزانية) .**

(٣) عمليات الإستيراد والتصدير والسداد على أقساط خلال نفس السنة المالية

مثال٣

تعاقدت شركة الوليد السعودية مع شركة ليون الفرنسية على قيام شركة الوليد بتصدير بضاعة قيمتها ٢ مليون دولار على أن تسدد على دفعتين متساويتين تكون الدفعة الأولى بعد شحن البضاعة بشهر والثانية بعدها بثلاثة شهور،وقد تم شحن البضاعة يوم ٢٠٠٠/٧/٢٥ وتم سداد الدفعات فى مواعيدها،يتم تحويل العملة الأجنبية التى يحصل عليها المصدر فى نفس اليوم إلأى العملة الوطنية .

وقد كان سعر صرف الدولار الأمريكى مقابل كلاً من الريال السعودى والفرنك الفرنسى على النحو التالى :

	ريال سعودى	فرنك فرنسى
٧/٢٥	٣,٧٥	١,٨٧
٨/٢٥	٣,٨٠	١,٩٠
١١/٢٥	٣,٧٠	١,٩٢

المطلوب: **إثبات العمليات السابقة بدفتر كلاً من المصدر والمستورد .**

الـــــحـــــل

أولاً: دفاتر المصدر (شركة الوليد السعودية)

في ٧/٢٥ من حـ / العملاء (شركة ليون الفرنسية) إلى حـ / المبيعات الخارجية	 ٧٥٠٠٠٠٠	 ٧٥٠٠٠٠٠
في ٨/٢٥ تحصيل الدفعة الأولى ٣,٨ من حـ/ البنك إلى مذكورين حـ / العملاء (شركة ليون الفرنسية) حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (ارباح)	 ٣٧٥٠٠٠٠ ٥٠٠٠٠	 ٣٨٠٠٠٠٠
من حـ / أرباح وخسائر فروق عملة إلى حـ / أرباح وخسائر	 ٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
في ١١/٢٥ تحصيل الدفعة الثانية ٣,٧ من مذكورين حـ/ البنك حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر) إلى حـ / العملاء (شركة ليون الفرنسية)	 ٣٧٥٠٠٠٠	 ٣٧٠٠٠٠٠ ٥٠٠٠٠
من حـ / أرباح وخسائر إلى حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة	 ٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠

لاحظ :

بدفاتر المصدر حققت الشركة أرباح ناتجة عن فروق سعر العملة الأجنبية في الدفعة الأولى ربح رحلت إلى حـ/ارباح وخسائر كربح ..والدفعة الثانية خسارة رحلت أيضاً .

ثانياً: دفاتر المستورد (شركة ليون الفرنسية)

مدين	دائن	البيان
		<u>فى ٧/٢٥</u>
٣٧٤٠٠٠٠٠		من حـ / المشتريات الخارجية
	٣٧٤٠٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
		<u>فى ٨/٢٥ سداد الدفعة الأولى</u>
		من مذكورين
١٨٧٠٠٠٠		حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
٣٠٠٠٠		حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	١٩٠٠٠٠٠	إلى حـ / البنك
٣٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر
	٣٠٠٠٠	إلى حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
		<u>فى١١/٢٥ سداد الدفعة الثانية</u>
		من مذكورين
١٨٧٠٠٠٠		حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)
٥٠٠٠٠		حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	١٩٢٠٠٠٠	إلى حـ / البنك
٥٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)

<u>لاحظ :</u>

بدفاتر المستورد حققت الشركة خسارة فى الدفعة الأولى والثانية رحلت لحساب الأرباح والخسائر (٥٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠) .

(٤) عمليات الإقتراض بالعملة الأجنبية

<u>مثال ٤</u>

بافتراض أن إحدى الشركات المصرية فى ١٩٩٨/٤/٣٠ إستوردت أجهزة ومعدات طبية من مورد سعودى بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ريال سعودى بموجب كمبيالات من البنك المصرى الأمريكى لمدة ٣ شهور بفائدة بمعدل ٦٪ على أن يتم السداد بالريالات،وذلك لسداد المستحق للمورد السعودى،وفى ١٩٩٧/٧/٣٠ تم سداد الكمبيالات والفائدة،علماً بأن سعر الصرف الفورى للريال السعودى كان كما يلى :

فى ٤/٣٠ ٠,٩٢ جنيه مصرى .
فى ٧/٣٠ ٠,٩٤ جنيه مصرى .

المطلوب: تسجيل العملية السابقة فى دفاتر الشركة المصرية .

الـــــحــــــل

فى ٤/٣٠ (تاريخ إتمام العملية)

<u>عند الشراء بـ٥٠٠٠٠٠ ريال بسعر صرف٠,٩٢</u> من حـ / الآلات والمعدات إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)	٤٦٠٠٠٠	٤٦٠٠٠٠
<u>الحصول على قرض (٥٠٠٠٠٠ ريال)</u> من حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية) إلى حـ/ اوراق دفع (بعملة أجنبية) بموجب كمبيالات (٥٠٠٠٠٠ × ٠,٩٢)	٤٦٠٠٠٠	٤٦٠٠٠٠

فى ٧/٣٠ تاريخ إستحقاق القرض (كمبيالات البنك)

من مذكورين حـ / اوراق دفع (بعملة أجنبية) حـ/ الفائدة المستحقة حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر) إلى حـ / النقدية	 ٤٧٧٠٥٠	 ٤٦٠٠٠٠ ٧٠٥٠ ١٠٠٠٠
<u>ترحيل فروق أ/خ</u> من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ خسائر فروق عملة	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

<u>لاحظ :</u>

١. **عمليات الإقتراض أو الإقراض بعملة أجنبية تعامل نفس معاملة عمليات الإستيراد أو التصدير من حيث المعالجة المحاسبية حيث أنه تؤثر فروق عمليات الإستيراد أو التصدير من حيث المعالجة المحاسبية حيث أنه تؤثر فروق سعر الصرف سواء بالزيادة أو النقص فى الرصيد المستحق للدائنين أو المدينين وبذلك تتحقق أرباح أو خسائر فروق عملة .**

٢. **حـ/ النقدية فى قيد السداد٧/٣٠ = (٥٠٠٠٠٠ ريال +٧٥٠٠ ريال) ×٠,٩٤**

أسئلة وتمارين على الفصل الرابع

<u>أولاً:الأسئلة نظرية</u>

س١: وضح أنواع المعاملات التى تتم بعملة أجنبية ؟

س٢: أذكر المقصود بكلاً من: سعر الصرف – عملة القيد – العملة الوظيفية – سعر الإقفال – الصفقات المنتهية وغير المنتهية ؟

س٣: أذكر شروط المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١) ؟

س٤: وضح الأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بالعملة الأجنبية ؟

س٥: إشرح المعالجة المحاسبية لأرباح وخسائر فروق العملة وفق أسلوب المعاملتين مفترضاً مثال رقمى من عندك ؟

ثانياً: التمارين العملية

تمرين رقم (١)

فى ٢٠١٤/١٠/١ قامت شركة "أرامكو" السعودية بالتعاقد مع شركة (سافا) التركية للصناعات المعدنية على توريد بعض المشتقات البترولية قيمتها ٤ مليون فرنك سويسرى على أن يتم السداد بالفرنك السويسرى بعد ٣ شهور من تاريخ شحن البضاعة الذى تم فى ٢٠١٤/١١/١ ،وقد كانت أسعار صرف الفرنك السويسرى مقابل الريال السعودى والليرة التركية على النحو التالى :

	ريال سعودى	ليرة تركية
٢٠١٤/١٠/١	١,٨٠	١١,٠٠
٢٠١٤/١١/١	١,٧٥	١١,٥٠
٢٠١٤/١٢/٣٠	١,٨٣	١٢,٤٠
٢٠١٥/٢/١	١,٨٥	١٣,٥٠

المطلوب:

إجراء قيود اليومية لدى كل من المصدر والمستورد بإستخدام الطريقة المزدوجة

تمرين رقم (٢)

فى ٢٠١٣/١١/١٨ قامت شركة "النهى المصرية" بتصدير بضاعة من المنسوجات القطنية لإحدى الشركات الفرنسية بمبلغ ٤٠٠٠٠ فرنك فرنسى على أن يتم السداد بعد شهرين،وفى ٢٠١٤/١/١٨ إستلمت الشركة المصرية شيك

مصرفى بـــ٤٠٠٠٠ فرنـك فرنسـى،وقامت بتحويلـه إلـى العملـة المحليـة (الجنيـه المصرى) فى نفس اليوم،وقد كانت أسعار الصرف الفورية للفرنك الفرنسى كما يلى

فى ١١/١٨	**الفرنك**	**=**	**٠,٦٥**	**ج مصرى**
فى ١٢/٣٠	**الفرنك**	**=**	**٠,٦٦**	**ج مصرى**
فى ١/١٨	**الفرنك**	**=**	**٠,٦٤**	**ج مصرى**

المطلوب:

إجراء قيود اليومية فى دفاتر شركة النهى المصرية لإثبات العمليات السابقة .

تمرين رقم (٣)

فـى ٢٠١٥/٦/١٠ إشـترت شـركة "الحسـن والحسـين" المصـرية بضـاعة مـن شـركة "المحمـود" السـعودية بمبلـغ ١٠٠٠٠٠ ريال بالأجـل تسـدد علـى دفعتـين متساويتين،وفى ٦/٣٠ تـاريخ نـهايـة السـنة الماليـة للشـركة المصـرية،وفى ٧/٢٦ سددت الدفعة الأولى للمورد السعودى،وفى ٨/٢٨ سددت الدفعة الأخيرة وقـد كانـت أسعار الصرف للريال السعودى كما يلى :

٦/١٠	**٠,٩٧**	**جنيه مصرى**
٦/٣٠	**٠,٩٨**	**جنيه مصرى**
٧/٢٦	**٠,٩٦**	**جنيه مصرى**
٨/٢٨	**٠,٩٩**	**جنيه مصرى**

المطلوب:

إثبـات العمليـات السـابقة فـى دفـاتر الشـركة المصـرية وفقـاً لمـا أقـره المعيـار المحاسبى الدولى رقم (٢١) .

تمرين رقم (٤)

فـى ٢٠١٣/٧/١ إقترضـت شـركة النصـر للسـيارات ١٦٨٠٠٠٠ وحـدة عملـة أجنبية من مقرض أجنبى،وتستحق الفائدة على القرض مقدماً فى أول يوليو٢٠١٣ بمبلغ ٨٠٠٠٠ وحدة عملة أجنبية،علماً بأن القرض محدد بالعملة الخاصة بالقرض والقيمة المكافئة بالجنيه المصرى للقيمة الأصلية للقرض كانت كما يلى :

١ يوليو ٢٠١٣ (تاريخ القرض) ٢١٠٠٠٠ جنيه .

٣١ ديسمبر ٢٠١٣ (نهاية السنة المالية) ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

١ يوليو ٢٠١٤ (تاريخ السداد) ٢٨٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة مع بيان أثرها على قائمة الدخل

الفصل الخامس

ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية وفق المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١)

أهداف الفصل:



الفصل الخامس

ترجمة القوائم المالية وفق المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١)

تمهيد :-

تقوم الشركات المتعددة الجنسية بإعداد قوائمها المالية الموحدة،من خلال إعداد القوائم المالية لكل شركة من الشركات التابعة مترجمة من عملة الدولة الأجنبية إلى عملة الدولة التى يقع فيها المركز الرئيسى للشركة المتعددة الجنسية،وهناك طرق محاسبية للترجمة إستناداً إلى معيار المحاسبة الدولى رقم (٢١) والخاص بآثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية،من خلال عرض الممارسات المحاسبية الخاصة بترجمة القوائم المالية فى بعض دول العالم وفقاً لهذا المعيار الدولى .

وذلك لتوفير إرشادات للمحاسبين الذين قد يلتحقوا للعمل بهذه الشركات الأجنبية،أو لهؤلاء الدارسين والمهتمين بترجمة القوائم المالية لأغراض التحليل المالى المقارن أو لأغراض الإستثمار أو تقييم الأداء وخلافه .

ونتناول فى هذا الفصل المفاهيم والتعريفات المرتبطة بموضوع ترجمة القوائم المالية الأجنبية،وأهداف عملية الترجمة،وطرق الترجمة المستخدمة مع عرض حالة تطبيقية لترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية .

أولاً: المفاهيم والتعريفات المرتبطة بترجمة القوائم المالية الأجنبية

وتتمثل فى المفاهيم والتعريفات الآتيه :

١- الشركة التابعة:

هى أى منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى (وتعرف بالشركة الأم) وقد تكون محلية أو أجنبية .

٢- الشركة الأم أو القابضة :

وهى أى منشأة يكون لديها شركة تابعة أو أكثر وقد تكون محلية أو أجنبية .

٣- المجموعة :

وهى الشركة الأم وكل شركاتها التابعة .

٤- القوائم المالية المجمعة :

وهى تلك القوائم المالية لمجموعة والتى يتم عرضها وكأنها لمنشأة واحدة،وبإستخدام عملة التقرير أو القيد للشركة الأم،وتشمل هذه القوائم نتائج العمليات والمركز المالى والتدفقات النقدية .

٥- العملية الأجنبية :

وهى شركة تابعة أو شقيقة أو مشروع مشترك أو فرع لمنشأة التقرير والتى تقع أو تباشر أنشطتها فى بلد آخر بخلاف منشأة التقرير .

٦- وحدة أو كيان أجنبى :

وهى عملية أجنبية ولا تعتبر أنشطتها جزءاً متكاملاً مع عمليات منشأة التقرير .

٧- عملة التقرير أو القيد :

هى العملة المستخدمة فى إعداد القوائم المالية .

٦- عملة أجنبية :

هى عملة بخلاف عملة التقرير لأى منشأة .

٩- العملة المحلية لأى شركة :

وهى العملة الخاصة بالبيئة الإقتصادية الرئيسية التى تعمل فيها الشركة وتتولد صافى تدفقاتها النقدية،وقد يطلق عليها وفقاً لنشرة معايير المحاسبة الأمريكية رقم (٥٢) العملة الوظيفية أو العملة الأساسية .

١٠- سعر الإقفال :

وهو سعر الصرف للمعاملات الفورية والسارية فى تاريخ الميزانية العمومية وهوالمتوسط لأسعار الشراء أو البيع عند الإقفال لعمل اليوم وذلك للسعر المحقق .

ثانياً: أهداف عملية الترجمة

يقصد بعملية الترجمة كما عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB) فى النشرة رقم (٥٢) بأنها "عملية إستخدام عملة التقرير بالنسبة للمنشأة فى التعبير عن تلك القيم التى سبق أن تحددت أو تم قياسها بعملات مختلفة" .

وتعتمد عملية الترجمة على تحديد نوع العملة التى إستخدمت فى دفاتر وسجلات الوحدة الأجنبية وعلى كيفية قيام الشركة القابضة بتحديد العملة الوظيفية للوحدة الأجنبية .

ويتمثل الهدف من عملية الترجمة فى وجوب الحصول على نتائج منسجمة بشكل عام مع التأثيرات الخاصة بتغيرات أسعار الصرف على التدفقات النقدية للشركة وحقوق ملكيتها،ومع وجوب أن تعرض القوائم المالية المجمعة النتائج المالية والعلاقات عندما تم قياسها فى القوائم المالية المستقلة (الخاصة بالفروع والشركات التابعة) بالعملة الأجنبية قبل الترجمة .

ويجب الإشارة إلى أن عملية الترجمة لا تعنى محاولة إيجاد القيم الجارية للأصول والإلتزامات المعبرة عنها بالعملات الأجنبية وتوحيدها وكذلك لا يفترض فيها إجراء عملية تحويل فعلية بين عملات أجنبية (أى تقديم جنيهات مثلاً لأحد الوحدات وإستلام دولارات فى مقابلها) وإنما هى عملية تهدف إلى التغيير الدفترى لأوحدة القياس النقدى من العملة الأجنبية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية إلى عملة التقرير المستخدمة فى إعداد القوائم المالية للمركز الرئيسى فى الدولة الأم .

ولا شك أن إستقرار وثبات أسعار صرف العملات الأجنبية سوف يؤدى إلى إمكانية قيام المحاسب بعملية الترجمة بسهولة ويسر،إلا أن ما يشهده عالم اليوم من التغيرات والقلبات المتوقعة وغير المتوقعة فى أسعار الصرف سوف ينعكس بطبيعة الحال على حجم المشاكل المحاسبية التى تواجه عملية الترجمة خاصة وأن أسعار صرف بعض العملات قد تتغير ليس فقط بين يوم وآخر ولكن أحياناً خلال نفس اليوم لأكثر من مرة .

ثالثاً: طرق الترجمة

لقد تعددت طرق ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية فى الفكر المحاسبى إلى أن تبنت المنظمات الدولية لإرساء المعايير المحاسبية هذا الموضوع وقد أسفر ذلك عن حدوث إستقرار فى الفكر المحاسبى على إستخدام طريقتين فقط فى ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية وهما طريقة سعر الصرف الجارى،والطريقة الزمنية فى الشركات ذات النشاط الدولى .

وتعتبر من أهم الجهود الدولية بشأن هذا الموضوع دور مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB) حيث أصدر تقريره رقم (٥٢) والذى تضمن إستخدام أسلوب سعر الصرف الجارى لتحويل عناصر القوائم المالية الخاصة بالوحدة الأجنبية إلى عملة التقرير (عملة الشركة الأم) وبالإضافة إلى ذللك جهود لجنة المعاير الدولية (IASB) والتى أصدرت المعيار رقم (٢١) بهذا الخصوص وقد جاءت المعايير المصرية بالإصدار رقم (١٣) فى هذا الموضوع والذى يتمشى مع المعيار الدولى فى المعالجات المحاسبية وقد أقرت هذه المعايير إستخدام طريقة سعر الصرف الجارى والطريقة الزمنية فى ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية .

هذا وقد أشارت المعايير المصدرة فى هذا الموضوع إلى وجود طريقتين لمعالجة الأرباح والخسائر الناتجة عن عملية ترجمة القوائم المالية وهى إما تحميل حساب الأرباح والخسائر بها أو تعديل رصيد حقوق المساهمين،إلا أنه يفضل تعديل رصيد حقوق المساهمين بها حتى لا يحدث تشويه فى نتائج السنوات السابقة .

ويجب الإشارة إلى أن إستخدام أياً من هاتين الطريقتين يعتمد على طبيعة شكل الوحدة الأجنبية ومدى سيطرة الشركة الأم على أنشطة الشركة التابعة وهناك بديلين إما أن تكون الشركة الأم مسيطرة بشكل كبير على عمليات الشركة التابعة وبذلك يعتبر نشاط الشركة التابعة جزءاً مكملاً لنشاط الشركة الأم،بينما يكون البديل الثانى أن تكون الشركة الأم غير مسيطرة على أنشطة الشركة التابعة وبالتالى فتكون الوحدة الأجنبية كيان أجنبى مستقل عن الشركة الأم (الشركة القابضة) .

[١] طريقة سعر الصرف الجارى

وفقاً لهذه الطريقة يتم ترجمة كل الأصول والإلتزامات بإستخدام سعر الصرف الجارى وتعتبر هذه الطريقة منطقية بدرجة كبيرة وقابلة للتطبيق بسهولة فى الشركات متعددة الجنسية،وتتطلب هذه الطريقة إستخدام سعر الصرف الجارى فى تاريخ نهاية السنة المالية فى ترجمة جميع مفردات قائمة المركز المالى بإستثناء حقوق الملكية (رأس المال المصدر والمدفوع والإحتياطيات والأرباح المحتجزة) حيث يتم ترجمتها بأسعار الصرف التاريخية التى كانت سائدة وقت نشأتها أو إضافة أى بند منها .

أما بالنسبة لنود قائمة الدخل فيتم إستخدام سعر الصرف الجارى فى ترجمة هذه البنود مثل مصروفات إستهلاك الأصول الثابتة أما بالنسبة للإيرادات والمصروفات

فيتم إستخدام متوسط سعر الصرف الجارى فى ترجمتها وذلك لتقريب النتائج التى يمكن الحصول عليها من ترجمة كل معاملة على حدة،وتتميز هذه الطريقة بعدة خصائص تتمثل فى الآتى :

أ- سهولة التطبيق العملى فى الشركات متعددة الجنسية التى تمتلك العديد من الشركات التابعة الأجنبية حيث لا تتطلب التمييز بين بنود القوائم المالية .

ب- الإحتفاظ بأسس التقييم التى إستخدمت فى إعداد القوائم المالية فى الشركات التابعة دون محاولة إعادة تقييمها مرة أخرى مما يساهم فى المحافظة على طبيعة البنود التى سوف تخضع لعملية الترجمة .

جـ- توفير الجهد الذى قد يبذل فى تتبع التغيرات المتلاحقة فى اسعار صرف العملات والإحتفاظ بها لعدة سنوات وللكثير من الدول المختلفة .

د- المحافظة على العلاقات بين البنود المحاسبية سواء قبل عملية الترجمة أو بعدها وخاصة مؤشرات السيولة والربحية والتى تهم بالدرجة الأولى متخذى قرارات الإستثمار .

هـ- تتفق مع مفاهيم التكلفة الجارية فى تقييم الأصول كأحد المداخل المحاسبية لعلاج مشكلة التضخم .

[٢] الطريقة الزمنية

تقوم هذه الطريقة فى ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية على البحث عن الطبيعة الخاصة لكل بند من بنود القوائم المالية وتحديد ما إذا كان البند يعبر عن قيمة نقدية ثابتة أو حق قابل للتحصيل أو إلتزام يتطلب الوفاء به مستقبلاً .

وتستخدم أسعار الصرف التاريخية فى ترجمة المجموعة الأولى من البنود التى تعكس قيم نقدية ثابتة مثل الأصول الثابتة (طويلة الأجل) والإستثمارات طويلة الأجل والمخزون السلعى والإلتزامات طويلة الأجل والمصروفات المدفوعة مقدماً والمستحقة والإيرادات المحصلة مقدماً والمستحقة .

وتستخدم أسعار الصرف الجارية فى ترجمة المجموعتين الثانية والثالثة من البنود والتى تعبر عن حقوق أو إلتزامات قابلة للتحصيل أو السداد النقدى فى المستقبل مثل النقدية والعملاء والموردين وأوراق القبض والدفع والإستثمارات قصيرة الأجل وجميع الإلتزامات الجارية .

وفيما يتعلق ببنود قائمة الدخل فإنه يتم ترجمتها بإستخدام المتوسط المرجح لأسعار الصرف الجارية خلال السنة بإستثناء تلك البنود ذات العلاقة المباشرة ببنود قائمة المركز المالى (إهلاكات الأصول الثابتة) فيستخدم نفس أسعار الصرف المستخدمة فى ترجمة بنودها .

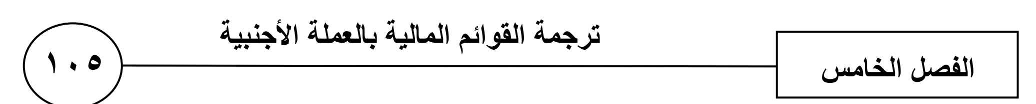
ومما سبق يتضح أن هذه الطريقة تتميز بأنها متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من حيث الإلتزام بأسس القياس المحاسبى المستخدمة عن إعداد القوائم المالية للفروع أو الشركات التابعة الأجنبية .

وبحيث أنه إذا تم القياس بالسعر التاريخى كما فى حالة الأصول الثابتة فإن سعر الصرف التاريخى هو الذى يستخدم فى عملية الترجمة،وإذا تم القياس بالقيمة الجارية فإن سعر الصرف الجارى فى نهاية السنة المالية هو الذى يستخدم فى الترجمة .

وتتطلب هذه الطريقة ضرورة الإحتفاظ بسجل كامل لأسعار الصرف لجميع العملات التى تتطلبها عملية الترجمة وللعديد من السنوات الماضية مما يؤدى إلى الكثير من الصعوبات من الناحية العملية خاصة ما إذا كانت المجموعة المتعددة الجنسية تصم العديد من الفروع والشركات التابعة المنتشرة فى العديد من الدول الأجنبية .

ويلاحظ أن كلاً من الطريقتين السابقتين قد تم إقرارهما فى معيار المحاسبة الدولى رقم (٢١) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وما يقابله فى المعايير المصرية المعيار رقم (١٣) وكذلك المعيار المحاسبى الأمريكى رقم (٥٢) الصادر عن (FASB)،والجدول التالى يعرض مقارنة لأسعار الصرف المستخدمة فى ترجمة بنود القوائم المالية بالعملة الأجنبية فى ظل طريقة المعدل الجارى والطريقة الزمنية .

ويجب الإشارة إلى أن إستخدام أى طريقة منهم (سواء الطريقة الزمنية أو طريقة المعدل الجارى) فى ترجمة (إعادة عرض) بنود القوائم المالية إلى عملة التقرير يؤدى إلى ظهور أرباح أو خسائر نتيجة لعملية الترجمة ويتم إدراجها فى قائمة الدخل فى حالة تطبيق الطريقة الزمنية فى الترجمة،بينما تعالج هذه الأرباح أو الخسائر الناتجة عن الترجمة كأحد بنود حقوق الملكية ويعدل بها رصيد حقوق الملكية فى حالة تطبيق طريقة المعدل الجارى .



جدول رقم (١)

أسعار الصرف المستخدمة فى ترجمة بنود قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وفقاً لطريقة المعدل الجارى،والطريقة الزمنية

البـــنـــد	طريقة المعدل الجارى	الطريقة الزمنية
- الأصول الثابتة	جـــارى	تاريخى
- الإستثمارات طويلة الأجل	جـــارى	تاريخى
- الإستثمارات قصيرة الأجل	جـــارى	جـــارى

- النقدية	جـــارى	جـــارى
- المدينون	جـــارى	جـــارى
- المخزون السلعى بالتكلفة	جـــارى	تاريخى
- المخزون السلعى سعرالسوق	جـــارى	جـــارى
- الإلتزامات طويلة الأجل	جـــارى	تاريخى
- الإلتزامات قصيرة الأجل	جـــارى	جـــارى
- حقوق الملكية	تاريخى	تاريخى
- الأرصدة الأخرى		
• مصروفات مستحقة/مقدمة	جـــارى	جـــارى
• إيرادات مقدمة / مستحقة	جـــارى	جـــارى
- بنود قائمة الدخل		
• الإيرادات	متوسط سعرالصرف الجارى	متوسط سعرالصرف الجارى
• المصروفات	متوسط سعرالصرف الجارى	متوسط سعرالصرف الجارى
• تكلفة البضاعة المباعة	جـــارى	تاريخى
• إهلاكات الأصول الثابتة	جـــارى	تاريخى

رابعاً: ترجمة القوائم المالية وفقاً للمعيار رقم (٥٢) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) التابع للمعهد الأمريكى للمحاسبين (AICPA)

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) التابع للمعهد الأمريكى للمحاسبين (AICPA) المعيار رقم (٥٢) فى ديسمبر ١٩٨١ بعنوان "ترجمة العملة الأجنبية" بخصوص ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة بعملات أجنبية إلى عملة تقرير الشركة الأم لإعداد القوائم المالية المجمعة للمجموعة والتى يجب أن تعمل على :

١- توفير معلومات تتمشى على وجه العموم مع التأثيرات الإقتصادية المتوقعة لتغيرات أسعار تحويل العملة على التدفقات النقدية وحقوق الملكية للمنشأة .

٢- أن تعكس القوائم المالية المجمعة النتائج والعلاقات المالية للوحدات التى جمعت كما تم قياسها بعملتها الوظيفية وتطابقها مع المبادئ المحاسبة المتعارف عليها (فى الولايات المتحدة الأمريكية) .

عرفت العملة الوظيفية للشركة التابعة بأنها العملة الأساسية للبيئة الإقتصادية والتى تتم العمليات بها والتى يتوقع أن يتم بها توليد صافى التدفقات النقدية .

هذا ويتم قياس بنود القوائم المالية للشركات التابعة أو ترجمتها وفقاً لمفهوم العملة الوظيفية وذلك قبل أن يتم دمجها مع القوائم المالية المجمعة للمجموعة والمعدة بعملة دولة الشركة الأم .

ووفقاً لذلك فإن إعداد القوائم المالية للشركات التابعة لغرض إعداد القوائم المالية المجمعة قد يتطلب إجراء الترجمة أو إعادة القياس أو كلاهما،كما يلى :

الحالة الأولى :

العملة الوظيفية للشركة التابعة = العملة المحلية للدولة المضيفة

وفى هذه الحالة تترجم القوائم المالية للشركة التابعة إلى عملة دولة الشركة الأم بإستخدام طريقة سعر التحويل الجارى (طريقة أسعار الإقفال) مع معالجة أرباح وخسائر فروق الترجمة كأحد عناصر حقوق الملكية فى الميزانية فى بند مستقل ولاتجرى عملية إعادة قياس فى هذه الحالة .

الحالة الثانية :

العملة الوظيفية للشركة التابعة = عملة التقرير للشركة الأم

فى هذه الحالة يعاد قياس القوائم المالية للشركة التابعة بإستخدام أسعار تحويل العملة التاريخية فى وقت حدوث كل بند من البنود (أى بإستخدام الطريقة الزمنية) مع معالجة أرباح وخسائر فروق الترجمة الحالية فى قائمة الدخل،وفى هذه الحالة تصبح الترجمة غير ضرورية .

الحالة الثالثة :

العملة الوظيفية للشركة التابعة = عملة دولة ثالثة

فى هذه الحالـة يسـتلزم الأمرإعـادة القيـاس والترجمـة وتـتم إعـادة قيـاس بنـود القوائم الماليـة للشـركة التابعـة للعملـة الوظيفيـة (عملـة الدولـة الثالثـة) بإسـتخدام الطريقة الزمنية ثم تتم عملية الترجمة من العملة الوظيفيـة (عملـة الدولـة الثالثـة) لعملة دولـة الشـركة الأم بإسـتخدام طريقـة أسـعار التحويـل الجاريـة (طريقـة سـعر الإقفال) .

هذا وقد تطلب مجلس معايير المحاسبة الماليـة (FASB) إعـادة قيـاس القـوائم المالية للشركات التابعة فى حالة وجود معدلات تضـخم عاليـة فـى الدولـة المضـيفة (حوالى ١٠٠٪ لمجموع معدلات التضخم التراكمية عن الثلاث سنوات الأخيرة) .

هذا مع ملاحظة أن التسجيل فى دفاتر الشركة التابعة فى جميع الحالات يتم بعملة الدولة المضيفة،ولذلك فإن إعادة القياس هـى فـى واقعهـا عمليـة ترجمـة بإسـتخدام الطريقة الزمنية،أما الترجمة فتتم بالأسعار الجارية لتحويل العملة .

مثال (١): على حالات العملة الوظيفية

بـإفتراض أن إحـدى الشـركات التابعـة فـى سويسـرا (شـركتها الأم فـى أمريكـا) إشترت آلات بمبلـغ ١٠٠٠٠فرنـك سويسـرى ويـتم التسـجيل فـى دفاترهـا بـالفرنـك السويسرى وكانت أسعار التحويل كما يلى :

الأسعار التاريخية لتحويل العملة فى وقت الشراء :

١ فرنك سويسرى = ٠,٥٠ دولار .
١ فرنك سويسرى = ١,٢٥ مارك ألمانى .
١ مـارك ألـمانـى = ٠,٤٠ دولار .

الأسعار الجارية لتحويل العملة (سعر الإقفال) وقت إعداد القوائم المالية :

١ فرنك سويسرى = ٠,٦٣٩ دولار .
١ فرنك سويسرى = ١,٤٢ مارك ألمانى .
١ مـارك ألـمانـى = ٠,٤٥ دولار .

المطلوب :

تطبيق مفهـوم العملـة الوظيفيـة علـى بنـد الآلات تمهيـداً لتجميعهـا علـى القـوائم المالية المجمعة للشركة الأم فى أمريكا بإفتراض الحالات الثلاثة للعملة الوظيفية .

الـــحـــل

الحالة الأولى: العملة الوظيفية = العملة المحلية

وفى هذه الحالة يتم الترجمة فقط للآلات بإستخدام الأسعار الجارية لتحويل العملة إلى الدولار الأمريكى وبذلك يترجم بند الآلات كما يلى :

١٠٠٠٠ فرنك سويسرى × ٠,٦٣٩ = ٦٣٩٠ دولار

وتجمع على بند الآلات فى القوائم المالية الموحدة للشركة الأم بهذا الرقم .

الحالة الثانية: العملة الوظيفية = عملة التقرير

وفى هذه الحالة تتم عملية إعادة قياس فقط من العملة الأجنبية لعملة الشركة الأم بإستخدام الأسعار التاريخية (الطريقة الزمنية)،وبذلك يصبح بند الآلات الذى يظهر ضمن القوائم المالية الموحدة للشركة الأم .

١٠٠٠٠ × ٠,٥ = ٥٠٠٠ دولار .

الحالة الثالثة: العملة الوظيفية = عملة دولة ثالثة

بإفتراض أن العملة الوظيفية فى هذه الحالة للشركات التابعة فى سويسرا هى المارك الألمانى لذلك يتطلب الأمرفى هذه الحالة إلى إعادة القياس من الفرنك السويسرى إلى المارك ألمانى ثم الترجمة من المارك الألمانى إلى الدولارالأمريكى كما يلى :

أولاً: إعادة القياس (من العملة المحلية إلى العملة الوظيفية) بالأسعار التاريخية (الطريقة الزمنية) :

١٠٠٠٠ فرنك × ١,٢٥ = ١٢٥٠٠ مارك ألمانى

ثانياً: الترجمة من المارك الألمانى (العملة الوظيفية) إلى عملة التقرير بالدولار:

١٢٥٠٠ مارك × ٠,٤٥ = ٥٦٢٥ دولار أمريكى .

وهو الرقم الذى يظهر فى القوائم المجمعة .

يلاحظ أن رقم الآلات الذى يمكن أن يظهر فى القوائم المالية المجمعة يختلف بإختلاف العملة الوظيفية،ففى الحالة الأولى ٦٣٩٠ دولار،وفى الحالة الثانية ٥٠٠٠ دولار،وفى الحالية الثالثة ٥٦٢٥ دولار .

وبالطبع تطبق الطريقة المتبعة على جميع بنود القوائم المالية للشركة التابعة لأغراض إعداد القوائم المالية للمجموعة ومعالجة فروق الترجمة كما سبق ذكره فى كل طريقة من الطرق الثلاثة .

مثال (٢): حالات العملة الوظيفية

إليك القوائم المالية لإحدى الشركات التابعة فى ألمانيا بالمارك الألمـانى (الشـركة الأم فى أمريكا) فى ٢٠١٥/١٢/٣١

قائمة الدخل عن الفترة من ٢٠١٥/١/١ إلى ٢٠١٥/١٢/٣١

المبيعات		٢٠٠٠٠٠٠
مخزون أول المدة	—	
مشتريات	١٦٠٠٠٠٠	
ـ مخزون آخر المدة	٣٠٠٠٠٠	
تكلفة المبيعات		١٣٠٠٠٠٠
مجمل الربح		٧٠٠٠٠٠
ـ مصروفات التشغيل		
مصروف الإستهلاك	٥٠٠٠٠	
مصروفات مختلفة	٥٩٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠
صافى الأرباح		٦٠٠٠٠

الميزانية فى ٢٠١٥/١٢/٣١

النقدية		٢٠٠٠٠٠	رأس المال	٥٠٠٠٠٠	
مخزون سلعى		٣٠٠٠٠٠	أرباح الفترة	٦٠٠٠٠	
أصول ثابتة	١٠٠٠٠٠٠				٥٦٠٠٠٠
ـ مجمع إستهلاك	٥٠٠٠٠		دائنون		٤٩٠٠٠٠
		٩٥٠٠٠٠	أوراق دفع		٤٠٠٠٠٠
		١٤٥٠٠٠٠			١٤٥٠٠٠٠

فإذا علمت أن :

١. أن الشركة التابعة فى ألمانيا أنشئت فى ٢٠١٥/١/١ .
٢. أن أسعار تحويل المارك الألمانى بالدولار كانت كما يلى :

٢٠١٥/١/١	٠,٢٠ دولار
٢٠١٥/١٢/٣١	٠,٤٧ دولار

- متوسط أسعارتحويل المارك خلال الفترة ٠,٥
- متوسط أسعارتحويل المارك للطلبيات التى يتكون منها مخزون آخرالفترة ٠,٤٨

المطلوب:

ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة الألمانية لعملة الدولة الأم بإفتراض :

أولاً: أن العملة الوظيفية للشركة التابعة هى عملة التقرير .

ثانياً: أن العملة الوظيفية للشركة التابعة هى عملة الدولة المضيفة .

ثالثاً: بإفتراض أن العملة الوظيفية للشركة التابعة هى الفرنك السويسرى وأن أسعار تحويل العملة كما يلى :

	المارك الألمانى إلى فرنك سويسرى	الفرنك السويسرى إلى دولار
٢٠١٥/١/١	١,٢٥	٠,٥٠٠
٢٠١٥/١٢/٣١	١,٣٥	٠,٦٠٠
متوسط أسعار تحويل الفترة	١,٤٥	٠,٦٥٠

المطلوب: إعداد القوائم المالية المترجمة للدولار الأمريكى .

ملاحظة:

(لإحتساب فروق الترجمة يفضل إعداد ميزان المراجعة بعد إعداد قائمة الدخل المترجمة) .

الحـــــل

أولاً: ترجمة القوائم المالية بإفتراض أن العملة الوظيفية للشركة التابعة الألمانية هى عملة التقرير (الدولار) .

"إعادة قياس بإستخدام الأسعار التاريخية مع معالجة فروق الترجمة فى قائمة الدخل" .

أ- إعداد قائمة الدخل المترجمة (إعادة القياس) بالدولار الأمريكى (العملة الوظيفية عملة التقرير) :

المبيعات		١٠٠٠٠٠٠
(ـ) تكلفة المبيعات:		
مشتريات	٨٠٠٠٠٠	
ـ مخزون آخر المدة	١٤٤٠٠٠	
		٦٥٦٠٠٠
مجمل الربح		٣٤٤٠٠٠
ـ مصروفات التشغيل		
مصروف الإستهلاك	٢٠٠٠٠	
مصروفات مختلفة	٢٩٥٠٠٠	
		٣١٥٠٠٠
صافى الأرباح قبل إحتساب فروق الترجمة		٢٩٠٠٠
(ـ) خسائر فروق ترجمة		٢٩٣٠٠
(مستنتج من ميزان المراجعة بعد قائمة الدخل)		
صافى خسائر الفترة		(٣٠٠)

ميزان المراجعة المترجم بعد إعداد قائمة الدخل "إعادة قياس"

مدين	دائن	أســـم الــحـــســـاب
١٤٤٠٠٠		مخزون آخر الفترة
	٢٩٠٠٠	صافى الأرباح (قبل إحتساب فروق الترجمة)
٩٤٠٠٠		نقدية
٤٠٠٠٠٠		أصول ثابتة
	٢٠٠٠٠	مجمع الإستهلاك
	٢٣٠٣٠٠	دائنون
	١٨٨٠٠٠	أوراق دفع
	٢٠٠٠٠٠	رأس المال
٢٩٣٠٠		خسائر فروق ترجمة (تقفل فى قائمة الدخل)

٦٦٧٣٠٠	٦٦٧٣٠٠	

(ب) الميزانية العمومية المترجمة بالدولارالأمريكى فى٢٠١٥/١٢/٣١(إعادة قياس)

الأصول:		
أصول ثابتة	٤٠٠٠٠٠	
ـ مجمع إستهلاك	٢٠٠٠٠	
		٣٨٠٠٠٠
أصول متداولة:		
مخزون	١٤٤٠٠٠	
نقدية	٩٤٠٠٠	٢٣٨٠٠٠
إجمالى الأصول		٦١٨٠٠٠
الإلتزامات وحقوق المساهمين		
الإلتزامات المتداولة		
أوراق دفع	١٨٨٠٠٠	
دائنون	٢٣٠٣٠٠	٤١٨٣٠٠
حقوق المساهمين		
رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
ـ خسائر الفترة	٣٠٠	١٩٩٧٠٠
إجمالى الإلتزامات وحقوق المساهمين		٦١٨٠٠٠

ملاحظات :

١- تم ترجمة بنود الميزانية كما يلى :

نقدية = ٢٠٠٠٠٠ × ٠,٤٧ = ٩٤٠٠٠

أصول ثابتة = ١٠٠٠٠٠٠ × ٠,٤٠ = ٤٠٠٠٠٠

مجمع الإستهلاك = ٥٠٠٠٠ × ٠,٤٠ = ٢٠٠٠٠

رأس المال = ٥٠٠٠٠٠ × ٠,٤٠ = ٢٠٠٠٠٠

دائنون = ٤٩٠٠٠٠ × ٠,٤٧ = ٢٣٠٣٠٠

أوراق دفع = ٤٠٠٠٠٠ × ٠,٤٧ = ١٨٨٠٠٠

٢- تم إقفال فروق الترجمة فى قائمة الدخل وبالتالى لا تظهر فى الميزانية وفقاً لهذه الطريقة .

ثانياً: العملة الوظيفية عملة الدول المضيفة (ترجمة بإستخدام طريقة الأسعار الجارية) :

قائمة الدخل المترجمة بالدولار الأمريكى (أسعار جارية)

المبيعات		١٠٠٠٠٠٠
(-) تكلفة المبيعات:		
مشتريات	٨٠٠٠٠٠	
- مخزون آخر المدة (٣٠٠٠٠٠×٠,٤٧)	١٤١٠٠٠	
		٦٥٩٠٠٠
مجمل الربح		٣٤١٠٠٠
- مصروفات التشغيل		
مصروف الإستهلاك (٥٠٠٠٠×٠,٥)	٢٥٠٠٠	
مصروفات مختلفة	٢٩٥٠٠٠	
		٣٢٠٠٠٠
صافى الأرباح		٢١٠٠٠

ميزان المراجعة المترجم بعد إعداد قائمة الدخل

أسم الحساب	دائن	مدين
مخزون آخر الفترة		١٤١٠٠٠
صافى الأرباح	٢١٠٠٠	
نقدية		٩٤٠٠٠
أصول ثابتة (١٠٠٠٠٠٠×٠,٤٧)		٤٧٠٠٠٠
مجمع الإستهلاك (٥٠٠٠٠×٠,٤٧)	٢٣٥٠٠	
دائنون	٢٣٠٣٠٠	
أوراق دفع	١٨٨٠٠٠	
رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
أرباح فروق ترجمة	٤٢٢٠٠	

	٧٠٥٠٠٠	٧٠٥٠٠٠

(ب) الميزانية العمومية المترجمة بالدولارالأمريكى فى٢٠١٥/١٢/٣١

الأصول:		
أصول ثابتة	٤٧٠٠٠٠	
ـ مجمع إستهلاك	٢٣٥٠٠	
		٤٤٦٥٠٠
أصول متداولة:		
مخزون	١٤١٠٠٠	
نقدية	٩٤٠٠٠	٢٣٥٠٠٠
إجمالى الأصول		٦٨١٥٠٠
الإلتزامات وحقوق المساهمين		
الإلتزامات المتداولة		
أوراق دفع	١٨٨٠٠٠	
دائنون	٢٣٠٣٠٠	
		٤١٨٣٠٠
حقوق المساهمين		
رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
صافى أرباح الفترة	٢١٠٠٠	
	٢٢١٠٠٠	
+ أرباح فروق الترجمة	٤٢٢٠٠	٢٦٣٢٠٠
إجمالى الإلتزامات وحقوق المساهمين		٦٨١٥٠٠

ثالثاً: العملة الوظيفية عملة دولة ثالثة (الفرنك السويسرى)

١ـ إعادة قياس بإستخدام الأسعار التاريخية من عملة الدولة المضيفة إلى العملة الوظيفية

أـ قائمة الدخل المترجمة بالفرنك السويسرى

المبيعات		٢٩٠٠٠٠٠
(ـ) تكلفة المبيعات:		
مشتريات	٢٣٢٠٠٠٠	
ـ مخزون آخر المدة	٤٣٥٠٠٠	

		١٨٨٥٠٠٠
مجمل الربح		١٠١٥٠٠٠
ـ مصروفات التشغيل		
مصروف الإستهلاك	٦٢٥٠٠	
مصروفات مختلفة	٨٥٥٥٠٠	
		٩١٨٠٠٠
صافى الأرباح قبل إحتساب فروق الترجمة		٩٧٠٠٠
(ـ) خسائر فروق ترجمة		٣١٠٠٠
صافى الأرباح		٦٦٠٠٠

تم ترجمة بنود قائمة الدخل كما يلى :

المبيعات = ٢٠٠٠٠٠٠ × ١,٤٥ = ٢٩٠٠٠٠٠

المشتريات = ١٦٠٠٠٠٠ × ١,٤٥ = ٢٣٢٠٠٠٠

مخزون آخر الفترة = ٣٠٠٠٠٠ × ١,٤٥ = ٤٣٥٠٠٠

مصروف الإستهلاك = ٥٠٠٠٠ × ١,٢٥ = ٦٢٥٠٠

مصروفات مختلفة = ٥٩٠٠٠٠ × ١,٤٥ = ٨٥٥٥٠٠

ميزان المراجعة المترجم بعد إعداد قائمة الدخل بالفرنك السويسرى

مدين	دائن	أسم الحساب

البيان		
مخزون آخر الفترة		٤٣٥٠٠٠
صافى الأرباح (قبل إحتساب فروق الترجمة)	٩٧٠٠٠	
نقدية		٢٧٠٠٠٠
أصول ثابتة		١٢٥٠٠٠٠
مجمع الإستهلاك	٦٢٥٠٠	
دائنون	٦٦١٥٠٠	
أوراق دفع	٥٤٠٠٠٠	
رأس المال	٦٢٥٠٠٠	
خسائر فروق ترجمة (تقفل فى قائمة الدخل)		٣١٠٠٠
	١٩٨٦٠٠٠	١٩٨٦٠٠٠

(ب) الميزانية العمومية المترجمة فى٢٠١٥/١٢/٣١ للفرنك السويسرى

البيان		
<u>الأصول:</u>		
أصول ثابتة	١٢٥٠٠٠٠	
ـ مجمع إستهلاك	٦٢٥٠٠	
		١١٨٧٥٠٠
أصول متداولة:		
مخزون	٤٣٥٠٠٠	
نقدية	٢٧٠٠٠٠	
		٧٠٥٠٠٠
<u>إجمالى الأصول</u>		١٨٩٢٥٠٠
<u>الإلتزامات وحقوق المساهمين</u>		
الإلتزامات المتداولة		
أوراق دفع	٥٤٠٠٠٠	
دائنون	٦٦١٥٠٠	
		١٢٠١٥٠٠
<u>حقوق المساهمين</u>		
رأس المال	٦٢٥٠٠٠	
ـ خسائر الفترة	٦٦٠٠٠	
		٦٩١٠٠٠
<u>إجمالى الإلتزامات وحقوق المساهمين</u>		١٨٩٢٥٠٠

تم ترجمة بنود الميزانية كما يلى :

نـــقـــديـة = ٢٠٠٠٠٠ × ١,٣٥ = ٢٧٠٠٠٠

أصـــول ثـابـتـة = ١٠٠٠٠٠٠ × ١,٢٥ = ١٢٥٠٠٠٠

مجمع الإستهلاك = ٥٠٠٠٠ × ١,٢٥ = ٦٢٥٠٠
رأس المـــال = ٥٠٠٠٠٠ × ١,٢٥ = ٦٢٥٠٠٠
دائــنـــون = ٤٩٠٠٠٠ × ١,٣٥ = ٦٦١٥٠٠
أوراق دفـــع = ٤٠٠٠٠٠ × ١,٣٥ = ٥٤٠٠٠٠

٢- ترجمة بالأسعار الجارية من عملة الدولة الثالثة (الوظيفية) الفرنك السويسرى إلى عملة الدولة الأم الدولار الأمريكى :

أ- قائمة الدخل المترجمة بالدولار الأمريكى

المبيعات		١٨٨٥٠٠٠
(ـ) تكلفة المبيعات:		
مشتريات	١٥٠٨٠٠٠	
ـ مخزون آخر المدة	٢٦١٠٠٠	١٢٤٧٠٠٠
مجمل الربح		٦٣٨٠٠٠
ـ مصروفات التشغيل		
مصروف الإستهلاك	٤٠٦٢٥	
مصروفات مختلفة	٥٥٦٠٧٥	
خسائر ترجمة	٢٠١٥٠	٦١٦٨٥٠
صافى الأرباح		٢١١٥٠

ميزان المراجعة المترجم بالدولار الأمريكى

مدين	دائن	أســم الــحـســاب
٢٦١٠٠٠		مخزون آخر الفترة
	٢١١٥٠	صافى الأرباح (قبل إحتساب فروق الترجمة)
١٦٢٠٠٠		نقدية
٧٥٠٠٠٠		أصول ثابتة
	٣٧٥٠٠	مجمع الإستهلاك
	٣٩٦٩٠٠	دائنون
	٣٢٤٠٠٠	أوراق دفع
	٣١٢٥٠٠	رأس المال
	٨٠٩٥٠	أرباح فروق ترجمة
١١٧٣٠٠٠	١١٧٣٠٠٠	

الميزانية العمومية المترجمة فى٢٠١٥/١٢/٣١ للفرنك السويسرى

الأصول:		
أصول ثابتة	٧٥٠٠٠٠	
ـ مجمع إستهلاك	٣٧٥٠٠	
		٧١٢٥٠٠
أصول متداولة:		
مخزون	٢٦١٠٠٠	
نقدية	١٦٢٠٠٠	
		٤٢٣٠٠٠
إجمالى الأصول		١١٣٥٥٠٠
الإلتزامات وحقوق المساهمين		
الإلتزامات المتداولة		
أوراق دفع	٣٢٤٠٠٠	
دائنون	٣٩٦٩٠٠	
		٧٢٠٩٠٠
حقوق المساهمين		
رأس المال	٣١٢٥٠٠	
صافى أرباح الفترة	٢١١٥٠	
	٣٣٣٦٥٠	
+ أرباح فروق ترجمة	٨٠٩٥٠	٤١٤٦٠٠
إجمالى الإلتزامات وحقوق المساهمين		١١٣٥٥٠٠

تم ترجمة جميع بنود الميزانية بسعر تحويل العملة الجارى (الإقفال) فيما عدا رأس المال والذى ترجم بسعر تحويل العملة التاريخى (٠,٥) .

حالة تطبيقية لترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية

بإفتراض أن شركة جوفر الصناعية هى شركة إنجليزية تابعة لشركة أمريكية متعددة الجنسية،وقد كانت حركة أسعار صرف الدولار الأمريكى مقابل الجنيه الإسترلينى كما يلى :

أسعار الصرف	الدولار مقابل الإسترلينى
السعر السارى عند إصدار أسهم رأس المال،ونشأة الديون طويلة الأجل،وإقتناء الأصول الثابتة	

٢٠١٤/١٢/٣١	
السعر المتوسط لعام ٢٠١٥	١,١٠ دولار
٢٠١٥/١٢/٣١	١,٥٠ دولار
سعر الصرف للمخزون فى ٢٠١٤/١٢/٣١	١,٤٠ دولار
سعر الصرف للمخزون فى ٢٠١٥/١٢/٣١	١,٣٠ دولار
سعر الصرف للأرباح الموزعة فى ٢٠١٥/٦/٣٠	١,٥٢ دولار
	١,٤٢ دولار

وبإفتراض أن الضرائب سددت بالكامل خلال العام،وكانت البيانات المتعلقة بالأرباح المحتجزة على النحو التالى :

الأرباح المحتجزة فى ٢٠١٤/١٢/٣١ (وفقاً لطريقة السعرالجارى)	١١٥٦٠ دولار
الأرباح المحتجزة فى ٢٠١٤/١٢/٣١ (وفقاً للطريقة الزمنية)	١٢٣٦٠ دولار

وفيما يلى الميزانية العمومية للشركة التابعة الإنجليزية (جوفر الصناعة) بألاف الجنيهات الإسترليتية فى ٢٠١٥/١٢/٣١ .

	٢٠١٥	٢٠١٤
الأصول:		
الأصول المتداولة		
نقدية والذمم	٤٠٠٠	٣٠٠٠
المخزون السلعى	٤٥٠٠	٣٠٠٠
	٨٥٠٠	٦٠٠٠
الأصول الثابتة:		
الأراضى		
المبانى (تكلفة ١٠٠٠٠)	٣٠٠٠	٣٠٠٠
الآلات (تكلفة ١٠٠٠٠)	٢٠٠٠	٨٠٠٠
المجموع	١٤٠٠٠	١٧٠٠٠
مجموع الأصول	٢٢٥٠٠	٢٣٠٠٠

	٢٠١٥	٢٠١٤

الخصوم وحقوق الملكية	٥٥٠٠	٦٠٠٠
الخصوم المتداولة		
الخصوم طويلة الأجل		
أوراق الدفع	٣٠٠٠	٥٠٠٠
ضرائب الدخل المؤجل	٢٥٠٠	٢٠٠٠
	٥٥٠٠	٧٠٠٠
حقوق الملكية:		
أسهم رأس المال	٥٠٠٠	٥٠٠٠
أرباح محتجزة	٦٥٠٠	٥٠٠٠
	١١٥٠٠	١٠٠٠٠
مجموع الخصوم وحقوق الملكية	٢٢٥٠٠	٢٣٠٠٠

كما ظهرت قائمة الدخل والأرباح المحتجزة للشركة التابعة الإنجليزية كالتالى :

شركة جوفر الصناعية
قائمة الدخل والأرباح المحتجزة عن السنة المنتهية
فى ٢٠١٥/١٢/٣١ (بالآلاف الجنيهات الإسترالية)

المبيعات		١٨٠٠٠
المصروفات:		
تكلفة المبيعات	٩٠٠٠	
الإهلاك	٣٠٠٠	
مصروفات أخرى	٢١٠٠	١٤١٠٠
الدخل قبل الضرائب		٣٩٠٠
ضرائب الدخل		١٩٠٠
صافى الدخل		٢٠٠٠
الأرباح المحتجزة فى ٢٠١٤/١٢/٣١		٥٠٠٠
		٧٠٠٠
أرباح موزعة		٥٠٠
الأرباح المحتجزة فى ٢٠١٥/١٢/٣١		٦٥٠٠

المطلوب:

إعداد القوائم المالية المترجمة لشركة جوفر التابعة للشركة متعددة الجنسية :

أولاً: وفقاً للطريقة الزمنية .
ثانياً: طريقة سعر الصرف الجارى .

أولاً: الطريقة الزمنية للترجمة :

يتطلب تطبيق الطريقة الزمنية للترجمة القيام بالآتى :

١- إعادة قياس كل من النقدية والذمم والخصوم بسعر الصرف الجارى فى تاريخ الميزانية .
٢- إعادة قياس كل من المخزون السلعى (والذى يتم إثباته بالتكلفة التاريخية فى هذه الحالة) والأصول الثابتة وأسهم رأس المال بأسعار الصرف التاريخية الملائمة
٣- إعادة قياس معظم الإيراد والمصروفات بمتوسط سعرالصرف خلال العام،ويتم ترجمة كل من تكلفة المبيعات ومصروف الإهلاك بأسعارالصرف التاريخية الملائمة
٤- إدراج جميع المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة القياس (الترجمة) مباشرة فى قائمة الدخل .

ولتحقيق ذلك،فالأسهل أن نبدأ بإعادة قياس الميزانية العمومية قبل قائمة الدخل

شركة جوفر الصناعية
الميزانية العمومية المترجمة (وفقاً للطريقة الزمنية)
فى٢٠١٥/١٢/٣١بألاف الدولارات

	الإسترلينى	سعر الصرف	دولار أمريكى
الأصول			
النقدية والذمم	٤٠٠٠	١,٣٠	٥٢٠٠
المخزون السلعى	٤٥٠٠	١,٣٢	٥٩٤٠
الأراضى	٣٠٠٠	١,٩٠	٥٧٠٠
المبانى (الصافى)	٧٠٠٠	١,٩٠	١٣٣٠٠
الآلات (الصافى)	٤٠٠٠	١,٩٠	٧٦٠٠
	٢٢٥٠٠		٣٧٧٤٠
الخصوم وحقوق الملكية			
خصوم متداولة	٥٥٠٠	١,٣٠	٧١٥٠
أوراق دفع طويلة الأجل	٣٠٠٠	١,٣٠	٣٩٠٠
ضرائب مؤجلة	٢٥٠٠	١,٣٠	٣٢٥٠
أسهم رأس المال	٥٠٠٠	١,٩٠	٩٥٠٠
أرباح محتجزة	٦٥٠٠		١٣٩٤٠
	٢٢٥٠٠		٣٧٧٤٠

ويلاحظ أنه لم يتم إدراج سعر صرف أمام بند الأرباح المحتجزة،وذلك لأن قيمة الأرباح المحتجزة فى ٢٠١٥/١٢/٣١ هى عبارة عن الفرق بين مجموع الأصول

والخصوم بالإضافة إلى حسابات حقوق الملكية الأخرى (وهى فى هذه الحالة تمثل أسهم رأس المال فقط)،ولذلك فإن رصيد الأرباح المحتجزة يجب أن يساوى ١٣٩٤٠ دولار فى نهاية العام .

بعد ذلك يتم إعادة قياس قائمة الدخل والأرباح المحتجزة على النحو التالى :

شركة جوفر الصناعية

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة المترجمة (وفقاً للطريقة الزمنية)
عن السنة المنتهية فى ٢٠١٥/١٢/٣١ بآلاف الدولارات

	الإسترلينى	سعر الصرف	دولار أمريكى
المبيعات	١٨٠٠٠	١,٤٠	٢٥٢٠٠
المصروفات:			
تكلفة المبيعات	٩٠٠٠	(أ)	١٣٣٢٠
الإهلاك	٣٠٠٠	١,٩٠	٥٧٠٠
مصروفات أخرى	٢١٠٠	١,٤٠	٢٩٤٠
(مكاسب) أوخسائر الترجمة			(١٧١٠)
	١٤١٠٠		١٤١٠٠
الدخل قبل الضرائب	٣٩٠٠		٤٩٥٠
ضرائب الدخل	١٩٠٠	١,٤٠	٢٦٦٠
صافى الدخل	٢٠٠٠		٢٢٩٠
الأرباح المحتجزة(٢٠١٤/١٢/٣١)	٥٠٠٠		١٢٣٦٠
	٧٠٠٠		١٤٦٥٠
أرباح موزعة	٥٠٠	١,٤٢	٧١٠
أرباح محتجزة(٢٠١٥/١٢/٣١)	٦٥٠٠		١٣٩٤٠
مخزون أول المدة	٣٠٠٠	١,٥٢	٤٥٦٠
مشتريات	١٠٥٠٠	١,٤٠	١٤٧٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	١٣٥٠٠		١٩٢٦٠
مخزون آخر المدة	٤٥٠٠	١,٣٢	٥٩٤٠
	٩٠٠٠		١٣٣٢٠

ثانياً: طريقة سعر الصرف الجارى

من المعلوم أن هذه الطريقة يفضل إستخدامها عندما تكون العملـة الوظيفيـة هـى العملة الأجنبية وللقيام بعملية الترجمة يجب إتباع ما يلى :

١- جميع الأصول والخصوم يتم ترجمتها بسعر الصرف الجارى .

٢- حسابات حقوق الملكية يتم ترجمتها بأسعار الصرف التاريخية الملائمة .

٣- جميع بنود الإيرادات والمصروفات يتم ترجمتها بمتوسط سعر الصرف خلال الفترة .

٤- الأرباح الموزعة يتم ترجمتها بسعر الصرف الذى كان سارياً وقت إصدارها .

٥- يتم إدراج مكاسب أو خسائر الترجمة فى حساب خاص مجمع لتسويات الترجمة ضمن حقوق الملكية .

وفى ظل طريقة سعر الصرف الجارى يفضل البدء بترجمة قائمة الدخل قبل ترجمة الميزانية العمومية،وذلك لأن مكاسب أو خسائر الترجمة تصبح رقماً متمماً للميزانية العمومية وليس رقماً متمماً لقائمة الدخل كما كان عليه الحال فى الطريقة الزمنية .

وفيما يلى قائمة الدخل والأرباح المحتجزة المترجمة وفقاً لهذه الطريقة :

شركة جوفر الصناعية

قائمة الدخل والأرباح المحتجزة المترجمة (وفقاً لطريقة سعر الصرف الجارى)
عن السنة المنتهية فى ٢٠١٥/١٢/٣١ بآلاف الدولارات

	الإسترلينى	سعر الصرف	دولار أمريكى
المبيعات	١٨٠٠٠	١,٤٠	٢٥٢٠٠
المصروفات:			
تكلفة المبيعات	٩٠٠٠	١,٤٠	١٢٦٠٠
الإهلاك	٣٠٠٠	١,٤٠	٤٢٠٠
مصروفات أخرى	٢١٠٠	١,٤٠	٢٩٤٠
	١٤١٠٠		١٩٧٩٠
الدخل قبل الضرائب	٣٩٠٠		٥٤٦٠
ضرائب الدخل	١٩٠٠	١,٤٠	٢٦٦٠
صافى الدخل	٢٠٠٠		٢٨٠٠
الأرباح المحتجزة(٢٠١٤/١٢/٣١)	٥٠٠٠		١١٥٦٠
	٧٠٠٠		١٤٣٦٠
أرباح موزعة	٥٠٠	١,٤٢	٧١٠
أرباح محتجزة(٢٠١٥/١٢/٣١)	٦٥٠٠		١٣٦٥٠

لاحظ أن جميع بنود قائمة الدخل تم ترجمتها بمتوسط سعر الصرف خلال الفترة،كما يلاحظ أن قيمة الأرباح المحتجزة سبق بيانها فى أول التمرين مقومة

بمبلغ ١١٥٦٠ دولار وفقاً لطريقة سعر الصرف الجارى،وبمبلغ ١٢٣٦٠ دولار وفقاً للطريقة الزمنية،كما تم ترجمة الأرباح الموزعة بسعر الصرف السارى وقت سدادها،ولذلك فإن رصيد الأرباح المحتجزة فى نهاية المدى يتم إشتقاقه من الأرقام الأخرى بدلاً من إعتباره متمماً للميزانية العمومية،وفيما يلى الميزانية العمومية المترجمة وفقاً لطريقة سعر الصرف الجارى .

شركة جوفر الصناعية

الميزانية العمومية المترجمة (وفقاً لطريقة سعر الصرف الجارى)

فى ٢٠١٥/١٢/٣١ بألاف الدولارات

	الإسترلينى	سعر الصرف	دولار أمريكى
الأصول			
النقدية والذمم	٤٠٠٠	١,٣٠	٥٢٠٠
المخزون السلعى	٤٥٠٠	١,٣٠	٥٨٥٠
الأراضى	٣٠٠٠	١,٣٠	٣٩٠٠
المبانى (الصافى)	٧٠٠٠	١,٣٠	٩١٠٠
الآلات (الصافى)	٤٠٠٠	١,٣٠	٥٢٠٠
	٢٢٥٠٠		٢٩٢٥٠
الخصوم وحقوق الملكية			
خصوم متداولة	٥٥٠٠	١,٣٠	٧١٥٠
أوراق دفع طويلة الأجل	٣٠٠٠	١,٣٠	٣٩٠٠
ضرائب مؤجلة	٢٥٠٠	١,٣٠	٣٢٥٠
أسهم رأس المال	٥٠٠٠	١,٩٠	٩٥٠٠
أرباح محتجزة	٦٥٠٠		١٣٩٤٠
مجمع تسوية الترجمة			(٨٢٠٠)
	٢٢٥٠٠		٢٩٢٥٠

أسئلة وتمارين على الفصل الخامس

أولاً: الأسئلة النظرية

١- ما المقصود بالمصطلحات الآتية :
الشركة التابعة - الشركة القابضة - عملة التقرير - عملة أجنبية - كيان أجنبى - العملة المحلية لأى شركة - سعر الإقفال .

٢- وضح مفهوم عملية الترجمة للقوائم المالية الأجنبية؟ وأهداف عملية الترجمة ؟

٣- تكلم عن طرق ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية وفق الكعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١) ..موضحاً كيفية معالجة مكاسب وخسائر عملية الترجمة ؟

٤- قارن بين كلاً من الطريقة الزمنية وطريقة سعر الصرف الجارى ؟ ثم حدد متى يستخدم كلاً منها ؟

ثانياً: التمارين العملية

تمرين رقم (١)

فيما يلى الميزانية العمومية لشركة جوفر الصناعية وهى شركة إنجليزية تابعة لإحدى الشركات الأمريكية متعددة الجنسية (القيم بآلاف الجنيهات الإسترلينية) فى ٢٠١٥/١٢/٣١ .

بيـــــان	٢٠١٥	٢٠١٤
النقدية والذمم	٥٠٠٠	٤٠٠٠
المخزون السلعى	٣٥٠٠	٢٠٠٠
الأراضى	٣٠٠٠	٣٠٠٠
المبانى (بتكلفة ١٢٠٠٠)	٨٠٠٠	٩٠٠٠
الآلات (بتكلفة ١٠٠٠٠)	٦٠٠٠	٨٠٠٠
المجموع	٢٥٥٠٠	٢٦٠٠٠
الدائنون وأوراق الدفع	٦٥٠٠	٧٠٠٠
قروض طويلة الآجل	٤٥٠٠	٦٠٠٠
ضرائب مؤجلة	٢٥٠٠	٢٠٠٠
رأس المال	٥٠٠٠	٥٠٠٠
أرباح محتجزة	٧٠٠٠	٦٠٠٠
المجموع	٢٥٥٠٠	٢٦٠٠٠

وقد توافرت لديك المعلومات الإضافية التالية المتعلقة بقائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠١٥/١٢/٣١ (بآلاف الجنيهات الإسترالية) .

٢٠٠٠٠ المبيعات، ١١٠٠٠ تكلفة المبيعات، ٢٠٠٠ مصروفات عمومية، ١٨٠٠ ضرائب ادخل، ١٢٠٠ الأرباح الموزعة .

وفــى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغـت قيمــة الأربــاح المحتجـزة وفقـاً للطريقــة الزمنيــة ١٢٤٢٥ دولار أمريكى .

وكانت حركة أسعار صرف الدولار الأمريكى مقابل الجنيه الإسترالينى على النحو التالى :

أســـعـــار الـــصـــرف	الدولار مقابل الإسترلينى
السعر السارى عند إصدار أسـهم رأس المال،ونشـأة الـديون طويلة الأجل،وإقتناء الأصول الثابتة	١,٨٠ دولار
٢٠١٤/١٢/٣١	١,٥٠ دولار
السعر المتوسط لعام ٢٠١٥	١,٤٥ دولار
٢٠١٥/١٢/٣١	١,٣٠ دولار
سعر الصرف للمخزون فى ٢٠١٤/١٢/٣١	١,٥٢ دولار
سعر الصرف للمخزون فى ٢٠١٥/١٢/٣١	١,٣٤ دولار
سعر الصرف للأرباح الموزعة فى ٢٠١٥/٦/٣٠	١,٤٠ دولار

المطلوب : إعداد القوائم المالية المترجمة لشركة جوفر الإنجليزية التابعـة للشـركة الأمريكية متعددة الجنسية فى ٣١/ ٢٠١٥/١٢

تمرين رقم (٢)

كان لدى إحدى الشركات الأمريكية القابضة شركة تابعة مملوكـة كليـة تعمـل فـى فرنسا،وكانت الإقتراضات الأساسية المتعلقة بالشركة التابعة الفرنسـية علـى النحـو التالى :

(١) أسعار الصرف الملائمة (الدولار الأمريكى / الفرنك الفرنسى)

٣١ ديسمبر ٢٠١٣	٠,١٩٥٠ دولار

٢١ ديسمبر ٢٠١٤	٠,١٩٣١ دولار
سعر الصرف التاريخى	٠,١٥٨٧ دولار
متوسط سعر الصرف خلال ٢٠١٤	٠,١٧٧٢دولار
متوسط سعر الصرف خلال الربع الرابع ٢٠١٣	٠,١٩٦٠ دولار
متوسط سعر الصرف خلال الربع الرابع ٢٠١٤	٠,١٨٧٥ دولار

(٢) الميزانية العمومية بآلاف الفرنكات الفرنسية

	٢٠١٣/١٢/٣١	٢٠١٤/١٢/٣١
النقدية	١٠٠٠	٢٠٠٠
الذمم	٣٩٠٠	٤٧٢٥
المخزون	٣٦٠٠	٤٧٠٠
الأصول الثابتة	٢٧٥٠٠	٢٧٥٠٠
مجمع الإهلاك	(٢٧٥٠)	(٥٥٠٠)
المجموع	٢٣٢٥٠	٢٣٤٢٥
الدائنون	٦٥٠٠	٦٠٠٠
قروض طويلة الآجل	١٢٥٠٠	١٠٨٠٠
رأس المال أرباح محتجزة	٦٢٠٠	٦٢٠٠
مجمع تسوية الترجمة	٨٠٥٠	١٠٤٢٥
المجموع	٢٣٢٥٠	٢٣٤٢٥

(٣) قائمة الدخل

المبيعات	٣١٥٠٠
المصروفات	
تكلفة المبيعات	(١٨٠٠٠)
الإهلاك	(٢٧٥٠)
أخرى	(٤٥٠٠)
ضرائب	(١٥٠٠)
صافى الدخل	٤٧٥٠
أرباح موزعة	٢٣٧٥

فإذا علمت أن :

(أ) العملة الوظيفية للشركة التابعة هى للفرنك الفرنسى،وقد تم إعادة صياغة القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فى الولايات المتحدة لتسهيل عملية الترجمة .

(ب) تم إصدار أسهم رأس المال،كما تم إقتناء الأصول الثابتة عندما كان سعر الصرف يبلغ ٦,٣ فرنك فرنسى لكل دولار أمريكى .

(جـ) تم الحصول على جميع بنود المخزون فى الربع السابق .

(د) تمت جميع المشتريات والمبيعات والمصروفات الأخرى خلال العام .

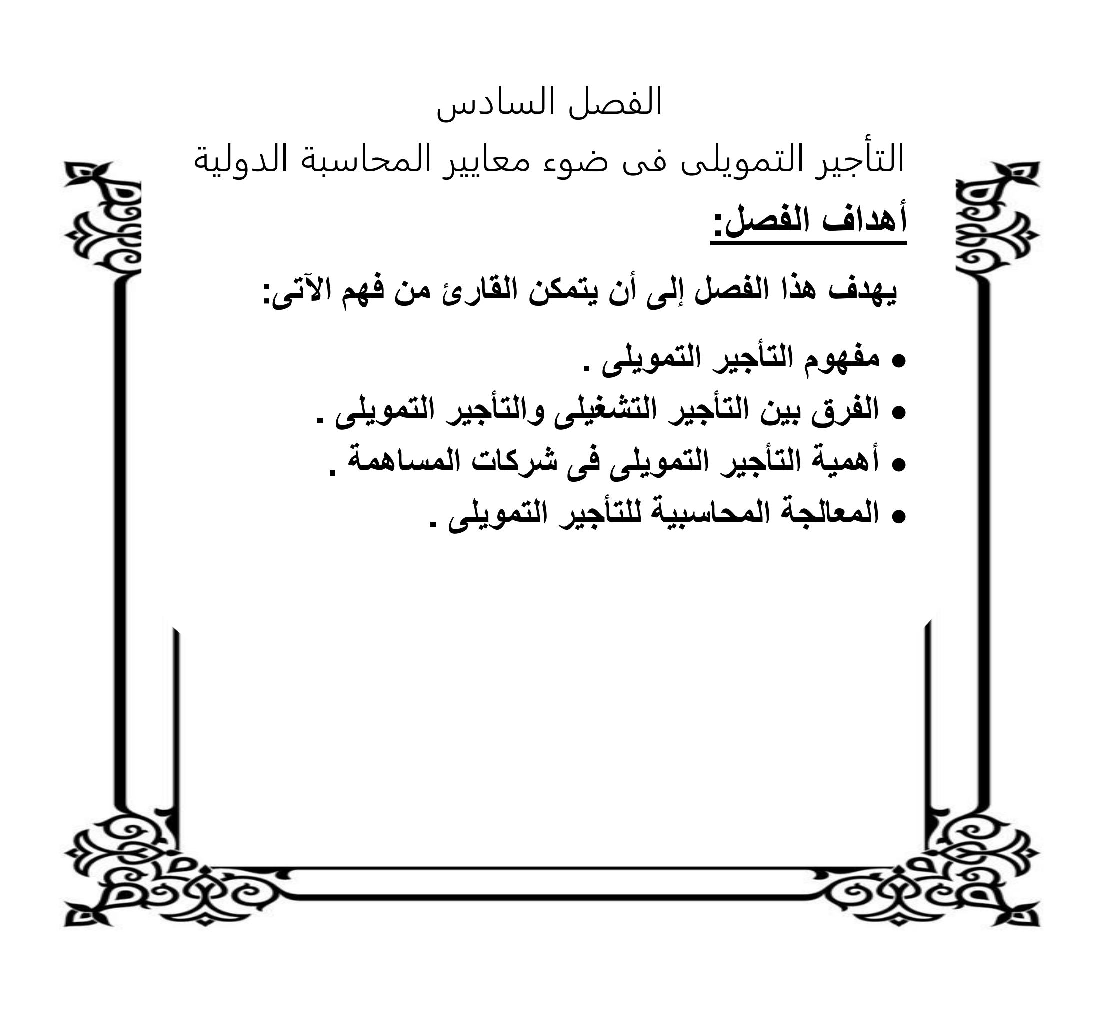
(هـ) كانت قيمة الرصيد الإفتتاحى لحساب مجمع تسوية الترجمة تساوى صفراً .

المطلوب :

ترجمة القوائم المالية من الفرنكات الفرنسية إلى الدولارات الأمريكية .

الفصل السادس

التأجير التمويلى فى ضوء معايير المحاسبة الدولية



<u>أهداف الفصل:</u>

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **مفهوم التأجير التمويلى .**
- **الفرق بين التأجير التشغيلى والتأجير التمويلى .**
- **أهمية التأجير التمويلى فى شركات المساهمة .**
- **المعالجة المحاسبية للتأجير التمويلى .**

الفصل السادس
التأجير التمويلى فى ضوء معايير المحاسبة الدولية

تمهيد

التأجير التمويلى يقوم على أن الأصل يقوم بتحقيق الأرباح من خلال إستخدامه وليس من خلال إمتلاكه،وقد إعتبر تأجير تمويلى كل عقد بمقتضاه يؤجر المؤجر منقولات مملوكة أو عقارات للمستأجر نظير قيمة إيجارية وخلال مدة متفق عليها .

ونتناول فى هذا الفصل طبيعة التأجير التمويلى ومفهومه،والفرق بين التأجير التشغيلى والتمويلى وأهميته فى شركات المساهمة،وكيفية المعالجة المحاسبية له فى ضوء معايير المحاسبة الدولية رقم (١٧) الصادر عن (IASC) والمعيار رقم (١٣) الصادر عن (FASB) .

أولاً: طبيعة التأجير التمويلى ومفهومه

تحتاج أى شركة أيا كان نشاطها إلى تمويل دائم بغرض الإستمرار فى تنفيذ نشاطها،وقد إعتادت الشركة الإعتماد على مصدرين أساسيين لذلك التمويل هما :

(١) مصدر داخلى: متمثلاً فى حقوق الملكية (رأس المال + الأرباح + الإحتياطيات بكافة أنواعها) .

(٢) مصدرخارجى: ويتم من خلال (قروض طويلة الأجل أو قصيرة الأجل أو متوسطة الأجل والديون الآجلة) .

إلا أن حاجة الشركة الدائمة والمستمرة للأموال قد لا يتحقق من كلاً المصدرين،مما يترتب عليه أن تواجه الشركة حالة من الإعسار المالى يمثل حائلاً لتنفيذ أنشطتها الحالية والمستقبلية،من هنا بدأ الإتجاه نحو بديل آخر لهذين المصدرين يرتبط بما يقدمه من منافع للشركة وذلك من خلال حق إستغلال أصول معينة أو لتمويل عملية إقتناء هذه الأصول،هذا البديل يعرف بالتأجير التمويلى .

وعلى الرغم من أن التأجير التمويلى صناعة قديمة ويدلل البعض على وجودها منذ عام ١٤٠٠ (ق.م) حينما قام الفينيقيون بإستئجار السفن للتجارة مع الدول والأقاليم الأخرى،وكان الإهتمام فى ذلك الوقت ينصب على التجارة وليس على السفن،كما يرى آخرون بأن جذوره تعود إلى مصر الفرعونية،وعلى الرغم من ذلك إلا أن إستخدامه كأداة تمويلية بدأ يظهر بوضوح منذ الحرب العالمية الثانية وإزداد إستخدامه بعد ذلك التاريخ .

ويعد التأجير التمويلى من القضايا التى أثير حولها مناقشات عديدة فى الحقبة الأخيرة سواء فى شكل مؤتمرات أو فى شكل معالجات محاسبية من خلال إصدار المعيارين رقم (١٧) الصادر عن (IASC) والمعيار رقم (١٣) الصادر من (FASB)،ومجموعة القواعد المحاسبية الصادرة عن المعهد الكندى للمحاسبين القانونيين (CC/CA) فى شأن التأجير التمويلى والمعروف بالقسم رقم (٣٠٦٥)،وما جاء فى القانون المصرى رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ولائحته التنفيذية رقم ٨٤٦ لسنة ١٩٩٥،كذلك ما أصدره مجلس المبادئ المحاسبية (ABB) من آراء (Opinins) أرقام ٥ لسنة ١٩٦٤، ٢٧ لسنة ١٩٧٢، ٣١ لسنة ١٩٧٣ .

مفهوم التأجير التمويلى

مما تقدم يتضح أن التأجير التمويلى يعتبر من المتطلبات الأساسية لمرحلة التحول الإقتصادى فى مصر،إذ يحتاج الإقتصاد المصرى فى المرحلة الراهنة لمثل هذا النوع من التمويل للمساهمة فى تحقيق معدلات التنمية الإقتصادية التى تتطلب من المشروعات الإقتصادية تحقيق الجودة فى منتجاتها لتمكنها من مواجهة المنافسة العالمية،ويحتاج ذلك إلى ضرورة إحلال وتجديد وتطوير الكثير من خطوط الإنتاج،وفى ظل الحصول على مصادر تمويل لإقتناء الأصول الرأسمالية اللازمة لذلك فإنه يأتى الدور المهم للتأجير التمويلى بإعتباره ذروة التطوير القانونى للصيغ الإقتصادية والتمويلية التى تحقق للمشروع الحصول على هذه الأصول .

وقد عرف التأجير التمويلى بأنه يعتبرمن أعمال الوساطة المالية كما أعتبر صورة معادلة للحصول على قرض مضمون بأصول معينة،فهو أسلوب يضمن للمشروعات إمكانية الحصول على ما تحتاج إليه من أصول رأسمالية دون أن تتحمل تكاليف شراء هذه الأصول فهو بالتالى يساعد على تخفيف أعباء التمويل الخاصة بها .

وهو بهذا يعد وسيلة حديثة نسبياً تمكن المشروعات من الحصول على أصول رأسمالية ذات تقنية متطورة دون تحملها بالأعباء المالية التى يتطلبها شراء هذه الأصول أو الإلتزامات القانونية المترتبة على إمتلاكها أو حيازتها أو إستعمالها مع توفير المزايا التى تشجع كل من المشروع "المستأجر" ومالك الأصل "المؤجر" ومنتجه على تحقيق عائد مجزى بإتباع وسيلة التأجير التمويلى .

ويبنى مفهوم التأجير التمويلى على أن الأصل يقوم بتحقيق الأرباح من خلال إستخدامه وليس من خلال إمتلاكه،ومن هنا نشأ مبدأ الفصل بين الملكية

والإستخدام،وأصبح من الفائدة لمالك الأصل أن يعتمد على خبرة ومقدرة مستخدم الأصل لإستخراج التدفق النقدى الكافى لدفع قيمة الإستئجار على إعتماده على الأصول التى يمتلكها المستخدم أو على قيمة رأسمال المستثمر،ولذلك عرف بأنه تأجير أصول رأسمالية من المؤجر إلى المستأجر .

وتشريعياً فقد إعتبر تأجيراً تمويلياً كل عقد بمقتضاه يؤجر المؤجر منقولات مملوكة أو عقارات أو منشأة أو مالاً إلى المستأجر نظير قيمة إيجارية وخلال فترة زمنية محددة وطبقاً للشروط والمواصفات المحددة بعقد الإستئجار حيث يتضح ذلك من نص المادة الثانية من القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥،إذ نص على "يعد تأجيراً تمويلياً :

١- كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بتأجير مال إلى المستأجر تأجيراً تمويلياً إذا كان هذا المال قد آلت ملكيته إلى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف نفاذه على إبرام عقد التأجير التمويلى .

٢- كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بأن يؤجر إلى مستأجر منقولات مملوكة أو تلقاها من المورد إسناداً إلى عقد من العقود ويكون التأجير مقابل قيمة إيجارية يتفق عليها المؤجر مع المستأجر .

٣- كل عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بأن يؤجر إلى المستأجر عقارات أو منشآت بقيمتها المؤجر على نفقته بقصد تأجيرها للمستأجر،وذلك بالشروط والمواصفات والقيمة الإيجارية التى يحددها العقد .

ويتضح مما تقدم ما يلى :

(أ) أن عقد الإيجار التمويلى يتم خلاله تحديد المدة الزمنية لتأجير الأصل الرأسمالى وهى فى الغالب تتساوى مع العمر الإقتصادى للأصل .

(ب) إن هناك أطراف أساسية فى عقد التأجير التمويلى هم :

المستأجر: وهو المستخدم للأصل الرأسمالى،وعليه فهو الذى يحدد نوعه ومواصفاته .

المؤجر: وهو قد يكون مالك للأصل أو الذى يتولى الوساطة فى أعمال التأجير التمويلى،ولذا عرفه القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ بأنه "كل شخص طبيعى أو إعتبارى يباشرعمليات التأجير التمويلى بعد قيده طبقاً لأحكام هذا القانون،ويجوز

أن يكون المؤجر بنكاً إذا رخص له فى ذلك مجلس إدارة البنك المركزى بالشروط والأوضاع الذى يحددها قرار الترخيص لذلك .

رأى بعض الكتاب أن المؤجرين التاليون يقومون بعملية التأجيرالتمويلى كما يلى

١- البنوك والشركات التابعة للبنوك .

٢- شركات التأجير المتخصصة وهى شركات تابعة لصانعى المعدات وهى التى تقوم بتأجير منتجاتها الأصلية .

٣- شركات تأجير مستقلة .

٤- بنوك إستثمارية وسماسرة مستقلون "مثلاً فى الولايات المتحدة الأمريكية تأسست الجمعية الأمريكية لتأجير الأصول سنة ١٩٦١" .

وفى رأى آخر فقد ذكر أن هناك تنوعاً للمؤجرين على النحو التالى :

١- شركات التأجير المستقلة: وهى شركات متخصصة فى عملية التأجير التمويلى،وتقوم بتأجير الأصول والمعدات من أى منتج للمستأجر كالبنوك .

٢- جهات التمويل التابعة المقيدة: وهى تهدف إلى تمويل شركات تأجير تمويلى جديدة .

٣- وسطاء التأجير: ويقوم هؤلاء بدور الوسيط حيث يقوم بإيجاد المستأجر وتحديد المعدة ومصدر شرائها كذلك إيجاد المؤجر الذى يقوم بتمويل شراء المعدة وإيجارها للمستأجر .

٤- المورد: وهو الطرف الذى يتلقى منه المؤجر مالاً يكون موضوعاً لعقد تأجير تمويلى .

٥- المقاول: وقد رأى البعض إدخاله ضمن أطراف عقد التأجير التمويلى وذلك فى حالة توليه منشأة تكون موضوعاً لعقد تأجير تمويلى .

ثانياً: التأجير التشغيلى والتأجير التمويلى

كثير من العامة ما يخلطون بين التأجير التمويلى والتأجير التشغيلى رغم وجود تباين كبير بينهما،إذا يمكن إعتبار التأجير التشغيلى ما هو إلا عملية تجارية أكثر منها تمويلية كتأجير الحواسب الإلكترونية ومعدات التصوير وتأجير السيارات،ولايندرج تحت أعمال الوساطة المالية،ولذلك نجد له من الخصائص التى تختلف عن التأجير التمويلى ومنها على سبيل المثال :

١- من حيث المدة: تكون مدة تأجير الأصل الرأسمالى أقل من العمر الإقتصادى المتوقع الإستفادة فى الإستخدام بالمشروع .

٢- من حيث مدفوعات الإيجار: لا يمكن أن تغطى ثمن التكلفة الشرائية للأصل أثناء فترة عقد الإيجار .

٣- من حيث الميزة النسبية: يكتسب هذا النوع من التأجير ميزة نسبية للمستأجر وذلك فيما يتعلق بإبتعاد عامل المخاطرة الخاصة بالتقادم ومضى المدة وإمكانية التحديث التقنى لتلك الأصول الرأسمالية كما تحقق للمؤجر فائدة مزدوجة من حيث إعادة تأجيرها لمستأجر تالى بشرط إستردادها من المستأجر السابق .

٤- من حيث الصيانة: فى الغالب يكون المؤجر مسئولاً عن الصيانة والتأمين وتحمل كافة المخاطر الناجمة عن مضى المدة والتقادم .

٥- من حيث تحقيق الربحية: تمثل القيمة الإيجارية المستقبلية للأصل أو الفرق بين القيمة الدفترية وثمن بيعه بعد إسترداده كمصدراً لتحقيق هذه الربحية .

وبناء على ذلك يعتبر عقد التأجير التمويلى ملائماً للمشروعات والشركات الإقتصادية عند إقدامها على إقتناء الأصول الرأسمالية اللازمة لنشاطها،فهو يتميز بإستخدامه لفترة أطول تكاد تتساوى مع العمر الإنتاجى للأصل فى مقابل سداد القيمة الإيجارية الدورية مما يجعل المستأجر متحملاً لمخاطر التقادم التقنى وكافة تكاليف الصيانة والإصلاح،وتكاد تكون درجة المخاطرة منخفضة هنا،كما تتجه الإيجارات إلى الإنخفاض مع طوال المدة الإيجارية .

وهذا وقد حددت بعض الدراسات عناصر أساسية للتفرقة بين التأجير التشغيلى والتأجير التمويلى تبعاً للجدول التالى :

جدول رقم (ا)
أوجه المقارنة بين التأجير التشغيلى والتأجير التمويلى

العنصر	التشغيلى	التمويلى
إنتقال الملكية فى نهاية مدة العقد .	لا	نعم
عقد التأجير يحتوى على خيار شراء تفاوضى .	لا	نعم
مدة عقدة التأجير تغطى معظم العمر الإقتصادى للأصل المؤجر .	لا	نعم
القيمة الحالية لأدنى مدفوعات إيجارية أكبر من أو تساوى القيمة العادية فى تاريخ بداية سريان عقد التأجير .	لا	نعم

وغنى عن البيان أن عقد التـأجير التمـويلى قـد يأخـذ إحـدى الصـورتين التـاليتين وهما :

(١) عقد إيجار بدون إختبار الشراء

ويغلب عليه ترتيب حقوق لكل من المـؤجر والمسـتأجر فمـثلاً فـإن المـؤجر يظـل محتفظ بالقيمة المتبقية للأصل وفى المقابل فإن الثـانى ينتـزع منـه هـذا الحـق وإن كان يحق له تجديد عقد الإيجار بقيمة رمزية .

(٢) عقد إيجار لحق إختيار الشراء

وهنـا يعطـى الحـق للمسـتأجر فـى جـزء مـن سـعر البيـع أو تجديـد العقـد بإيجـار رمزى،وكذلك يحق لـه شراء الأصل فى نـهاية مدة العقد بثمن رمزى .

ويذكر أن هناك نـوع آخـر يطلـق عليـه عقـود البيـع وإعـادة التـأجير حيـث تقـوم الشركة بشراء معدات معينـة وتقوم بإستخدامها لفتـرة محـددة ثـم تقـوم ببيعهـا إلـى المؤجر ثم بعد ذلك تقوم الشركة بإستئجار تلـك المعدات مـن المـؤجر وهـى إحـدى الطرق المستخدمة لتحرير رأسمال العامل .

ثالثاً: التأجير التمويلى وأهميته فى شركات المساهمة

رغـم تـوافر الجانـب المـالى فـى شـركات المسـاهمة عـن طريـق التمويـل الداخلى"أسهم" والتمويل الخارجى "سندات" فإن حاجة تلك الشـركات إلـى التـأجير التمويلى سواء كانت مؤجرة أو مستأجرة تعد مـن الأهميـة بمكان،فهـذا النـوع مـن العقـود يناسـب المسـتأجر الـذى لديـه الخبـرة الفنيـة ولـيس لديـه مصـادر التمويـل التقليدية،وللتأجير التمويلى دوراً هاماً فـى عديـد مـن المجـالات قـد تنفـذها شـركات المساهمة كلها أو بعضها،ويذكر منها :

١- البناء والمقاولات والتشييد .

٢- العلاج الطبى .

٣- الحسابات الإلكترونية .

٤- الزراعة والرى .

٥- الصناعة من خلال التوسعات والإحلال والتجديد .

٦- النقـل والمواصـلات وخاصـة فـى مجـال الطـائرات والسـفن وسـيارات النقـل ذو الحمولات الثقيلة دات الإعداد الخاص .

ولايمكـن بـأى حـال مـن الأحـوال أن ننكـر الـدور الهـام للتـأجير التمـويلى علـى المستوى الوطنى حيث :

١- يساعد فى تشغيل أصول رأسمالية جديدة يمثـل إنتاجهـا إضـافة للإنتـاج المحلـى بما يساعد على تحقيق معدلات مرتفعة لنمو الناتج المحلى .

٢- التقليل من آثار موجات التضخم سواء علـى تكلفـة إقامـة المشـروعات أو علـى تكلفة عمليات التوسعات والإحلال والتجديد فى المشروعات القائمة .

٣- وسيلة لعلاج الكساد التـى يعـانى منهـا الإقتصـاد الـوطنى والتـى تتمثـل فـى قلـة الإستثمارات الجديدة وإنخفاض القوة الشرائية فى المجتمع .

رابعاً: المعالجة المحاسبية للتأجير التمويلى

يعد التأجير التمويلى شأنه فى ذلك شـأن الأحـداث الماليـة المختلفـة التـى توجـب على علم المحاسبة معالجتها من خلال وظيفتى القياس والتقرير عنها،وعلى الـرغم مما صدر من آراء محاسبية والتوصيات والمعايير المحاسبية – كما سـبق ذكـره – فمازال يرى بعض أساتذة المحاسبة عدم وجود نموذج بسيط لتحديد كيفية المعاملـة لعمليات التأجير التمويلى سواء فى دفاتر المستأجر أو دفاتر المؤجر .

وإن كان المعيـار المحاسـبى رقـم (١٣) الصـادر عـن (FASB) قـد عـالج نقـاط محددة لعمليات التأجير التمويلى محاسبياً كما يلى :

١- المعالجة المحاسبية من وجهة نظر المستأجر .

٢- المعالجة المحاسبية من وجهة نظر المؤجر .

٣- المعالجة المحاسبية لعمليات البيع وإعادة التأجير .

٤- متطلبات الإفصاح بالنسبة للمستأجر والمؤجر .

أما المعيـار الـدولى المحاسـبى رقـم (١٧) الصـادر عـن (IAS) فقـد شـمل نقـاط أساسية للمعالجة المحاسبية لعمليات التأجير التمويلى وذلك من حيث :

- **وجهة نظر المستأجر .**
- **وجهة نظر المؤجر .**

- عمليات البيع وإعادة التأجير .
- متطلبات الإفصاح الخاصة بالقوائم المالية الختامية للمستأجر والمؤجر .

وفى خضم المحاولات العلمية الدولية من تلك المنظمات العلمية والمهنية بشأن المعالجة المحاسبية لعمليات التأجير التمويلى،كانت هناك إستجابة على الصعيد المحاسبى المحلى فى مصر،وذلك من خلال عقد المؤتمرات والندوات الأكاديمية وصدور القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥،والذى نص فى مادته رقم ٢٣ على أن تخضع عمليات التأجير التمويلى للقواعد والمعايير المحاسبية التى يصدرها الوزير المختص – علماً بأنه قد صدر بالفعل المعايير المحاسبية المصرية – بالإتفاق مع وزير المالية،هذا وقد إقترح أحد أساتذة المحاسبة فى ضوء أحكام المواد أرقام (٢٤ – ٢٥ – ٢٦)،أن تعالج المسائل المحاسبية التالية بالنسبة للمؤجر .

١- تحديد تكلفة المال محل التأجير .

٢- تحديد المصروفات الأولية المباشرة .

٣- توضيح قواعد إستهلاك المال المؤجر .

٤- بيان القيمة الإيجارية .

٥- تكوين المخصصات اللازمة .

٦- وضع القواعد المحاسبية التى تتبع عند إنتهاء عقد التأجير التمويلى .

٧- تصوير القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها .

٨- إمساك الدفاتر والسجلات .

أما بالنسبة للمستأجر :

١- إتباع القواعد المحاسبية .

٢- تحديد القيمة الإيجارية كتكلفة ونوع المال المؤجر .

٣- إعتبار مصروفات الصيانة والإصلاح مصروفات إيرادية تحمل على حساب الأرباح والخسائر .

٤- إعتبار أقساط التأمين كتكاليف واجبة الخصم فى حـ/ أرباح وخسائر .

٥- ثمن شراء المال المؤجر يدرج بالميزانية العمومية عند شرائه وتجرى عليه قواعد الإستهلاك المتعارف عليها .

٦- الإيضاحات المتممة للميزانية العمومية يجب الإفصاح عنها .

وتجدر الإشارة إلى أن عملية القياس المحاسبى تعتمد على عدد من المتغيرات والتى تعد فى ذات الوقت مؤثرة مباشرة على قرار الشراء أو الإستئجار،وهذه المتغيرات هى :

أ- قيمة الإستهلاك عن المال المؤجر سواء كان ذلك للمستأجر أو المؤجر .

ب- التقادم ومضى المدة بالنسبة للمال المؤجر وعنصر المخاطرة فى ذلك .

جـ- التكلفة الخاصة بالصيانة والإصلاح .

د- القيمة التخريدية للمال المؤجر .

هـ- سعر الخصم .

و- القيمة الضريبية وقد تناولتها المواد أرقام ٢٤ إلى ٣٠ من القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ .

حيث لا يتسع المقام لتبيان المعالجات المحاسبية المختلفة،فإننا نكتفى بالمثال التالى تطبيقاً للمعيار رقم (١٣) الصادر عن (FASB) :

مثال

إتفقت إحدى شركات المساهمة التى تقوم بنشاط التأجير التمويلى على تأجير سيارة نقل كبيرة الحمولة مع مقطورة لإحدى الشركات،وقد تجمعت لديك البيانات التالية :

أ- فائدة الإقتراض للمستأجر ١٠٪ وسعر الفائدة الضمنى للمؤجر والمعروف لدى المستأجر ٨٪ سنوياً .

ب- التكاليف السنوية لتنفيذ العقد والتى يدفعها المؤجر فى بداية كل سنة ٩٦٠٠ ج

جـ- القيمة العادلة للأصل فى تاريخ سريان العقد ٢٠٠٠٠٠ج،ويبلغ العمر الإقتصادى للسيارة النقل موضع التأجير ٦ سنوات .

د- قسط الإيجار السنوى يبلغ ٥٥٩٨٢ج،ويشمل تكاليف تنفيذ العقد ويدفع فى بداية كل سنة .

هـ- مدة العقد ٥ سنوات ويبدأ سريانه فى ١٩٩٥/١/١ .

المطلوب:

إثبات القيود المحاسبية فى دفاتر المستأجر موضحاً كيفية الوصول إلى القيم المحاسبية .

الـــــحـــــل

أولاً: التمهيد الحسابى :

١- تحديد إجمالى المدفوعات الإيجارية :

= قسط الإيجار السنوى – مصروفات تنفيذ العقد × مدة العقد

= ٥٥٩٨٢ – ٩٦٠٠ × ٥

= ٢٣١٩١٠ جنيه .

٢- إجمالى القيمة الحالية لأدنى مدفوعات إيجارية :

= صافى قسط الإيجار السنوى × معامل القيمة الحالية بمعدل ٨٪ ولفترة زمنية ٥سنوات

= ٤٦٣٨٢ × ٤,٣١٢١ = ٢٠٠٠٠٠ جنيه .

جدول رقم (٢) يوضح أقساط الإيجار والفوائد المستحقة

التاريخ	بيـــان	الفوائد ٨٪	قسط الإيجار	م .الفوائد	ك , الدين	الرصيد
		(١)	(٢)	(٣)	(٢-٣)	(٥-٤)
٩٥/١/١	رصيد إفتتاحى					٢٠٠٠٠٠
	سداد نقدى		٤١٣٨٢		٤١٣٨٢	١٥٣٦١٨
٩٥/١٢/٣١	فوائد مستحقة	١٢٢٩٠				١٥٣٦١٨
٩٦/١/١	سداد نقدى		٤١٣٨٢	١٢٢٩٠	٣١٠٩٢	١١٩٥٢١
٩٦/١٢/٣١	فوائد مستحقة	١٤٣١				١١٩٢٥١

التاريخ	بيـــان	الفوائد ٨٪	قسط الإيجار	م .الفوائد	ك , الدين	الرصيد
		(١)	(٢)	(٣)	(٢-٣)	(٥-٤)
٩٧/١/١	سداد نقدى		٤١٣٨٢	١٤٣١	٣١٨٢٠	٨٢٧٠١
٩٧/١٢/٣١	فوائد مستحقة	١١١٦				٨٢٧٠١
٩٨/١/١	سداد نقدى		٤١٣٨٢	١١١٦	٣١٧١١	٤٢٩٤٠
٩٨/١٢/٣١	فوائد مستحقة	٣٤٣١				٤٢٩٤٠
٩٩/١/١	سداد نقدى		٤١٣٨٢	٣٤٣١	٤٢٩٤٠	صفر

وبناء على ما سبق يمكن تنفيذ الخطوة التالية :

ثانياً: الإثبات المحاسبى فى الدفاتر:

(١) إثبات قيمة الأصل المستأجر والإلتزام الخاص به .

٢٠٠٠٠٠		من حـ/ معدات مستأجرة
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ إلتزامات عقد التأجير التمويلى

(٢) إثبات سداد قسط الإيجار الأول ومصروفات تنفيذ العقد :

		من مذكورين
٩٦٠٠		حـ/ مصروفات تنفيذ العقد
٤٦٣٨٢		حـ/إلتزامات عقد التأجير التمويلى
	٥٥٩٨٢	إلى حـ/ النقدية

(٣) فى نهاية العام :

إثبات قيمة قسط الإستهلاك للأصل المستأجر :

٤٠٠٠٠		من حـ/ مصروفات الإهلاك للأصل المستأجر
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ مخصص ك . الأصل المستأجر

إثبات مصروفات الفوائد :

١٢٢٩٠		من حـ/ مصروفات الفوائد
	١٢٢٩٠	إلى حـ/ مصروفات فوائد مستحقة

أسئلة وتمارين على الفصل السادس

أولاً: الأسئلة النظرية

١- وضح مفهوم التأجير التمويلى موضحاً أطرافه الأساسية ؟

٢- أذكر الفرق بين التأجير التمويلى والتأجير التشغيلى ؟

٣- أذكر أهمية التأجير التمويلى فى شركات المساهمة ؟

٤- للتأجير التمويلى دور هام على المستوى الوطنى ... وضح ذلك الدور ؟

٥- وضح المعالجة المحاسبية للتأجير التمويلى بدفاتر المؤجر والمستأجر ؟

ثانياً: التمارين العملية

تمرين

تقوم إحدى شركات المساهمة بتأجير أحد أصولها الثابتة لإحدى الشركات،وقد توافرت البيانات التالية :

١- التكاليف السنوية لتنفيذ العقد والتى يدفعها المؤجر فى بداية كل سنة ٤٨٠٠ جنيه .

٢- فائدة الإقتراض للمستأجر ١٠٪ وسعر الفائدة الضمنى للمؤجر والمعروف لدى المستأجر ٨٪ .

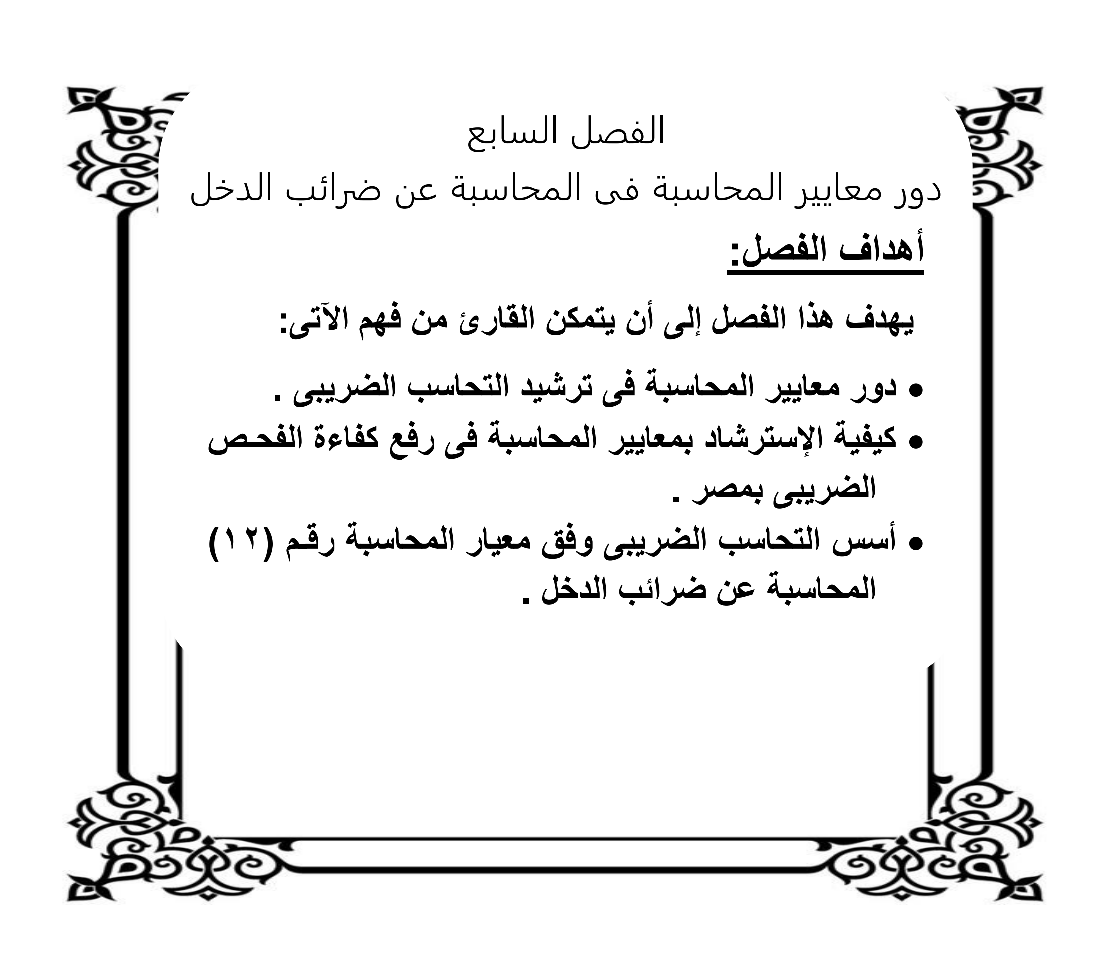
٣- القيمة العادلة للأصل فى تاريخ سريان العقد ١٠٠٠٠٠ جنيه ويبلغ العمر الإقتصادى للأصل الثابت موضوع التأجير ٧ سنوات .

٤- قسط الإيجار السنوى يبلغ ٢٧٩٦١ ويشمل تكاليف تنفيذ العقد ويدفع فى بداية كل سنة .

٥- مدة العقد ٥ سنوات ويبدأ سريانه فى ٢٠١٠/١/١ .

المطلوب :

إثبات القيود المحاسبية بدفاتر المستأجر موضحاً كيفية الوصول إلى القيم المحاسبية .



الفصل السابع

دور معايير المحاسبة فى المحاسبة عن ضرائب الدخل

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **دور معايير المحاسبة فى ترشيد التحاسب الضريبى .**
- **كيفية الإسترشاد بمعايير المحاسبة فى رفع كفاءة الفحص الضريبى بمصر .**
- **أسس التحاسب الضريبى وفق معيار المحاسبة رقم (١٢) المحاسبة عن ضرائب الدخل .**

الفصل السابع

دور معايير المحاسبة فى المحاسبة عن ضرائب الدخل

تمهيد

يجب على الإدارة الضريبية فى مصر عند قيامها بالفحص الضريبى أن تأخذ بالمعايير المحاسبية،ومراعاة تطبيقها عند إعداد التقارير والقوائم المالية التى تمثل مرفقات للإقرار الضريبى،وعلى الفاحص الضريبى أن يسترشد بهذه المعايير لرفع كفاءة الفحص الضريبى .

ونتناول فى هذا الفصل درسة تحليلية لبعض معايير المحاسبة الدولية (والتى تم تطبيقها فى مصر تحت أسم معايير المحاسبة المصرية) وأثرها على المحاسبة عن ضرائب الدخل والفحص الضريبى،ومن أمثلة هذه المعايير التى سوف نتناولها بالدراسة ما يلى :

١- معيار المحاسبة رقم (١) عرض القوائم المالية .

٢- معيار المحاسبة رقم (١٢) المحاسبة عن ضرائب الدخل .

٣- معيار المحاسبة رقم (١٨) الإيراد .

٤- معيار المحاسبة رقم (٢٠) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية .

٥- معيار المحاسبة رقم (٢٣) تكلفة الإقتراض .

ونتناول هذه المعايير المحاسبية وأثرها على ضرائب الدخل بشئ من التفصيل كما يلى :

أولاً: معيار المحاسبة رقم (١) عرض القوائم المالية

نطاق المعيار :

هذا المعيار الحد الأدنى للمعلومات التى يتعين الإفصاح عنها بغرض إتخاذ القرارات المتعلقة بالإستثمار أو التقييم للأغراض المختلفة،وفى بعض الأحيان يجوز التوسع فى الإفصاح عن الحد الأدنى للوفاء بالمتطلبات التشريعية مثل التشريع الضريبى،كما أشار المعيار فى صدره إلى أنه لا توجد طريقة وشكل معين

لعرض القوائم المالية،حيث ستند فى ذلك إلى طبيعة نشاط الوحدة الإقتصادية،سواء صناعى أو تجارى أو خدمى فضلاً عن الأهمية النسبية للبنود المختلفة التى يختلف

من نشاط لآخر،كما أشار المعيار إلى أن المعلومات التى يتعين الإفصاح عنها بالقوائم المالية هى قائمة المركز المالى وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية .

وقد ظهرت الحاجة إلى الإفصاح المحاسبى للأغراض الضريبية بصفة خاصة بعد ظهور شركات المساهمة وإنفصال الملكية عن الإدارة،مما يستلزم ضرورة عرض القوائم المالية بشكل يفى بكافة متطلبات مستخدمى تلك القوائم المالية وحفاظاً على حقوق المساهمين .

ففى المملكة المتحدة "إعتمدت قوانين الضرائب على معايير المحاسبة المتعارف عليها كمدخل أساسى فى التوسع للإفصاح للأغراض الضريبية بالنسبة لضرائب الشركات،فضلاً عن تلك القوانين إستلزمت التوسع فى الإفصاح المحاسبى لقائمة المركز المالى محل التحاسب" .

كما تشير إحدى الدراسات " إلى أن تطبيق منهج التوسع فى الإفصاح يعترضه حاجز كبير يتمثل فى النتيجة المتولدة عن أثر البيانات الإضافية على قدرة إستيعاب الفاحص الضريبى،وبالتالى درجة إستفادته منها فى عملية التحاسب الضريبى،ويرجع ذلك إلى أن البيانات التى تزيد عن اللازم سوف يكون لها تأثير سلبى على سلوك الفاحص الضريبى أو إتجاه قدرته على تشغيلها وبالتالى الإستفادة منها فى فحص القوائم المالية التى يعتمد عليها فى التحاسب الضريبى" .

وهناك علاقة وثيقة بين تطبيق هذا المعيار وعملية الفحص الضريبى تتمثل فى الآتى :

١- الإفصاح عن أى تغيير أو تعديل فى القواعد المحاسبية التى تطبقها الشركة،حيث ينتج عن ثبات القواعد من فترة لأخرى إمكانية المقارنة بين الفترات المحاسبية المختلفة،وإجراء التحليلات المختلفة التى يمكن أن تطمئن الفاحص على أهمية الدفاتر عند الفحص الضريبى .

٢- الإفصاح عن البيانات ذات الأهمية النسبية فى الفحص الضريبى وكذلك الإفصاح عن العلاقات بين البنود الهامة،مثل البيانات الكمية التى لها علاقة مباشرة بصافى الربح أو التى لها علاقة مباشرة بالأصول .

٣- يتعين الإفصاح عن الموقف الضريبى للشركة وفيما إذا كانت الشركة تتمتع بإعفاءات ضريبية من عدمه،وأيضاً إذا كانت الشركة غير معفاه يتعين الإفصاح عن

آخر سنة تم الفصل فيها وبيان المستحقات الضريبية على الشركة،وما إذا كانت هناك أوجه خلاف بين الشركة والإدارة الضريبية،وإن كان معظم الشركات لا تفصح عن المستحقات الضريبية عليها وأيضاً لا تفصح عن ضرائب كسب العمل والدفعة بل تكتفى بالإفصاح عن آخر سنه تم الفصل فيها .

٤- يتعين الإفصاح عن حقوق حملة الأسهم مع بيان عدد الأسهم المصرح بها والأسهم المصدرة والممتازة مع بيان أى قيود مفروضة على توزيع الأرباح المحجوزة ،حيث أن الإفصاح عن حقوق المساهمين والأرباح المتعلقة بها لها علاقة مباشرة بصافى ربح الشركة الكلى قبل التوزيعات المقترحة .

٥- يتعين الإهتمام بوسائل الإفصاح المختلفة عند الفحص الضريبى مثل المذكرات والإيضاحات المرفقة بالميزانية والتى تعتبر مكملة للقوائم المالية وذلك للأتى :

أ- قد تفصح هذه الوسائل عن إلتزامات محتملة سواء على العملاء أو الموردين أو الغيرمثل إلتزامات متوقع تحصيلها من بعض الموردين نتيجة عدم إلتزامهم بشروط التوريد أوإلتزامات متوقع سدادها لبعض العملاء نتيجة عدم إلتزام الشركة بالتسليم فى المواعيد المتفق عليها،حيث تعتبر الإلتزامات التى تحصل عليها الشركة من الموردين كإيراد عارض،أما الإلتزامات التى تدفع للعملاء تكلفة إذا كانت لظروف خارجة عن إرادة الشركة .

ب- يتعين الإهتمام بالمذكرات والإيضاحات التى تعتبر مكملة للقوائم المالية وبصفة خاصة قائمة الدخل والبيانات المختلفة بها مثل ما يتعلق بأسس تسعير المخزون السلعى ويتعين الإهتمام من جانب الفاحص الضريبى بفحص هذا البند خاصة إذا كان هناك ملاحظات بشأنه مد مراقب الحسابات ودراسة تلك الملاحظات نظراً لما لهذا البند من أهمية وتأثير جوهرى على مجمل وصافى الربح .

ج- يتعين دراسة المذكرات والملاحظات المختلفة المتعلقة بكيفية حساب تكلفة الأصل الرأسمالية وكيفية إستهلاكها،ويتعين على الفاحص الضريبى التحقق من صحة التكلفة الرأسمالية للأصل وأنها لا تتضمن أى تكاليف أخرى ليس لها علاقة بالأصل ونسب الإهلاك التى يتمشى مع تعليمات الإدارة الضريبية والقواعد المحاسبية .

د- يتعين على الفاحص دراسة البيانات المرفقة والتى تتعلق بالفترات المالية المختلفة وذلك لإمكانية المقارنة بين الفترات المالية المختلفة للتعرف على

أى تغيرات طرأت وأسبابها وما إذا كان هذا التغير لـه تـأثير جـوهرى علـى القوائم الماليـة ومـدى أهميتـه،وبالتالى يعد التبويـب أحد وسـائل الإفصـاح الهامة،حيث أن التبويب السليم ساعد على زيادة المصداقية فى الحسابات .

٦- الإفصاح عن الأحداث التى تقع عقب تـاريخ إقفـال القـوائم الماليـة وعلاقـة ذلـك بالفحص الضريبى حيث أنه إذا صدر تشريع بتعديل أسعار الضرائب يسرى إعتبـاراً من تاريخ إقفال القوائم المالية .

حيث يوصى بعض الكتاب "بالإعتراف بالأحداث اللاحقـة عنـد الفحـص الضـريبى تطبيقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية وإعترافـاً بمسـئولية مراقـب الحسـابات عن تعديل القوائم المالية بالأثر المالى لهذه الأحداث والإفصاح عنها " .

ثانياً: معيار المحاسبة رقم (١٢) المحاسبة عن ضرائب الدخل

نظـراً لمشـاكل التحاسـب الضـريبى علـى النطـاق الـدولى والإختلافـات البيئيـة الموجودة بين الدول ومـا يـرتبط بهـا مـن نظـم ضـريبية مختلفـة وإنعكاسـاتها علـى العمليات والتخطيط للإستثمارات فـى الشـركات المتعددة الجنسـية،فقد قامـت لجنـة معايير المحاسبة الدولية IASC عام ١٩٧٩ بإصدار المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٢) تحت عنوان "المحاسبة عن ضرائب الدخل" حيث تناول المعالجة المحاسبية الضريبية الموحـدة للضـريبة علـى دخـل الشـركات علـى إختلاف أنواعهـا وسـماتها والتى تتم إجراءات التحاسب الضريبى عليها وفقـاً للبيانـات التـى تتضـمنها القـوائم المالية للشركات متعددة الجنسية والتى تعد وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية .

١- الهدف :

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل من خلال إبراز كيفية المحاسبة عن آثار الضريبة الحالية والمستقبلية لكل مـن: إسـترداد أو تسـديد القيم المستقبلية للموجودات أو المطلوبات التى تظهر بقائمة المركز المالى للمنشأة والمعاملات والأحداث الأخرى للفتـرة الحاليـة التـى تـم الإعتـراف بهـا فـى البيانـات المالية للمنشأة .

٢- النطاق :

أ- ينطبق هذا المعيار فـى مجـال المحاسـبة عن جميـع ضـرائب الـدخل سـواء المحليـة أو الأجنبيـة أو المحـددة علـى اسـاس الأربـاح الخاضـعة للضـريبة

والضرائب المستقطعة من المنبع والضرائب على توزيعات الأرباح من الشركة التابعة أو الزميلة أو المشروع المشترك .

ب- لا يتناول هذا المعيار طرق المحاسبة عن :

- المنح والمساعدات الحكومية .
- التسهيلات الضريبية الخاصة بتشجيع الإستثمار .

٣- أسس التحاسب الضريبى :

يتناول المعيار أسس المحاسبة الضريبية للموجودات والمطلوبات لتحديد القيم المتعلقة بها لأغراض الضريبية :

أ- أساس الضريبة للموجودات: هو المبلغ القابل للإستقطاع للأغراض الضريبية مقابل المنافع الإقتصادية للمنشأة وذلك عندما يتم إسترداد القيم المدرجة للموجودات .

ب- أساس الضريبة للمطلوبات: هو قيمتها المدرجة مصروحاً منها جميع المبالغ القابلة للإستقطاع للأغراض الضريبية ويتعلق بتلك المطلوبات فى الفترات المستقبلية .

ج- فى حالة عدم وضوح الأساس الضريبى لأحد الموجودات أو المطلوبات بصورة مباشرة فإنه يجب الإستناد إلى القاعدة الأساسية التى قام عليها هذا المعيار .

٤- الإعتراف بالموجودات والمطلوبات الضريبية :

أ- **الجارية:** يتم الإعتراف بالجزء غير المسدد من الضرائب الجارية عن الفترة الحالية والفترات السابقة كمطلوبات،مع الإعتراف بالخسائر الضريبية التى يمكن ردها لفترة سابقة كموجودات .

ب- المؤجلة: يتم الإعتراف بالمطلوبات الضريبية المؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة بما فيها تلك المرتبطة بالإستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الزميله والمشروعات المشتركة .

٥- إندماج الأعمال :

- عندما يتم إندماج الأعمال عن طريق الإقتناء يتم توزيع تكلفة الإقتناء على الموجودات والمطلوبات المحددة والمقتناه وذلك طبقاً لقيمتها العادلة فى تاريخ المعاملة .

- **تسمح معايير المحاسبة الدولية بإدراج بعض الموجودات بالقيمة العادلة أو يتم إعادة تقييمها .**

٦- الفروق المؤقتة القابلة للإستقطاع :

يتم الإعتراف بأصل ضريبى مؤجل لجميع الفروق المؤقتة القابلة للإستقطاع وذلك إلى الحد الذى يكون فيه من المحتمل توفير أرباح خاضعة للضريبة يمكن مقابلها الإنتفاع بالفرق المؤقت القابل للإستقطاع ومنها على سبيل المثال تكاليف البحث والتطوير .

٧- التخطيط الضريبى :

تتمثل فرصة التخطيط الضريبى فى الإجراءات والطرق التى تقوم بها الشركة لزيادة الدخل الخاضع للضريبة خلال فترة محددة قبل إنقضاء الخسائر أو المردودات الضريبية المتاحة .

٨- القياس :

يتم قياس المطلوبات أو الموجودات الضريبية الجارية للفترات الحالية والفترات السابقة بالمبالغ المتوقع سدادها أو تحصيلها من السلطات الضريبية وفقاً للمعدلات الضريبية المعمول بها فى تاريخ الميزانية .

٩- بيان الدخل :

يتم الإعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف ضمن بنود صافى الربح أو الخسارة عن الفترة المالية بإستثناء كل من الأحداث التى يتم الإعتراف بها فى نفس الفترة أو فترة مختلفة ضمن حقوق الملكية وإندماج الأعمال الذى يأخذ شكل إقتناء .

١٠- البنود المحملة مباشرة على حقوق الملكية :

يجب تسجيل أو تحميل الضريبة الجارية أو المؤجلة مباشرة على أو إلى حقوق الملكية إذا كانت الضريبة تتعلق ببنود يتم تسجيلها على أو إلى حقوق الملكية مباشرة فى نفس الوقت أو فى فترات مختلفة .

١١- العرض :

أ- يجب عرض الموجودات والمطلوبات الضريبية بصورة مستقلة عن غيرها من الموجودات والمطلوبات فى الميزانية العمومية مع التميز بينهما من حيث الجارية والمؤجلة .

ب- عندما تقوم الشركة بالتمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة فى قوائمها لا يتم تصنيف الموجودات أو المطلوبات الضريبية المؤجلة كموجودات أو مطلوبات متداولة .

١٢- الإفصاح :

يجب الإفصاح عن بنود مصروف أو دخل الضريبة بصورة منفصلة وكذلك عن مبلغ الدخل الضريبى المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للإعتراف به بالإضافة إلى كل من :

أ- إجمالى الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة .

ب- مصروف (دخل) الضريبة المتعلقة بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة .

ج- ترشيح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبى .

د- توضيح التغيرات فى معدلات الضريبة المطبقة مقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية .

و- مبلغ الفروقات المؤقتة القابلة للإستقطاع والخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة والتى لم يتم الإعتراف بأى أصل ضريبى مؤجل عنها فى الميزانية العمومية .

ثالثاً: معيار المحاسبة رقم (١٨) الإيراد

نطاق المعيار :

يجب تطبيق هذا المعيار عن الإيراد الناشئ عن المعاملات عن الأنشطة العادية المتمثلة فى بيع البضاعة وتقديم الخدمات وإستخدام الآخرين لأصول المنشأة ولا يتناول عقود الإيجار وتوزيعات الأرباح الناتجة عن الإستثمارات وإيراد شركات التأمين وإستخراج المعادن .

الإعتراف بالإيراد :

١- الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع بضائع إذا تم إستيفاء الشروط المقررة بالمعيار مجتمعة وهى :

– إن تقوم المنشأة بتمويل المخاطر والعوائد الأساسية لملكية السلع إلى المشترى .

- ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإدارى المستمر بالدرجة التى ترتبط عادة بالملكية .
- أن يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق .
- أن يتوافر توقع كاف عن تدفق المنافع الإقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة .

٢- الإعتراف بالإيراد الناتج عن تقديم خدمات يستلزم إستيفاء الشروط الآتية :

- يمكن قياس الإيراد بدقة .
- أنه من التوقع بشكل كبير تدفق المنافع الإقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة .
- أنه يمكن القياس الدقيق لدرجة إتمام العملية فى تاريخ الميزانية .
- أنه يمكن القياس الدقيق للتكاليف التى تكبدها فى العملية وكذلك التكاليف اللازمة لإتمامها .

وقد ألزم المعيار الفاحص الضريبى بمراعاة الآتى :

١- فيما يتعلق بالعوائد :

حيث تقوم المنشأة بمنح إئتماناً للمشترين بدون عائد أو قد تقبل من المشترى ورقة قبض لعائد يقل عن معدل العائد السارى بالسوق،وهذه المعاملات يترتب عليها أن القيمة العادلة لمقابل الخدمة أو البضاعة تقل عن القيمة التى سوف يتسلمها البائع فى المستقبل من المشترى وهذا الفرق يتمثل فى قيمة فوائد التمويل المتعلقة بتأجيل التدفق النقدى ويجب على الفاحص مراعاة الآتى :

- إثبات القيمة العادلة لمقابل البضاعة أو الخدمة بدفاتر الجهة البائعة كإيراد فى تاريخ التعاقد وذلك بسعر البيع النقدى دون الفوائد ويتم الوصول إلى

تلك القيمة العادلة بإستخدام معدل العائد السابق على نفس النوع من إدارة الوفاء الممنوحة من عملاء (ورقة القبض مثلاً) بنفس التقييم الإئتمانى .
- إثبات الفرق بين القيمة العادلة للمقابل وبين القيمة الأسمية تحت حساب العوائد ويتم الإعتراف بتلك العوائد كإيراد عندما تستحق وذلك خلال فترة الإئتمان .

- يجب الأخذ فى الإعتبار أن إيراد العائد لابد وأن يتضمن قيمة إستهلاك الخصم أو العلاوة .

٢- فيما يتعلق بالإتاوات :

على اساس مبدأ الإستحقاق وطبقاً لشروط الإتفاق الخاص بها ويجب على الفاحص الضريبى مراعاة الآتى :

- حالة إستخدام المرخص له إستخدام تكنولوجيا معينة لفترةمحدودة،وفى هذه الحالة يمكن الإعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت على مدار فترة التعاقد (المبلغ الإجمالى ÷ الفترة الزمنية) .
- حالة إستخدام المرخص له كافة الحقوق بحرية ولا يكون على مانح الترخيص إلتزامات أخرى واجبة التنفيذ،تعتبر هذه العمليات فى جوهرها عملية بيع ويتم الإعتراف بالإيراد فى وقت البيع .
- فى بعض الحالات يتوقف تحصيل رسوم الترخيص أو الإتاوة الخاص بها فقط عندما يكون هناك إحتمال كبير بأن الرسوم أو الإتاوة سيتم تحصيلها .

٣- فيما يتعلق بتوزيعات الأرباح :

يتم الإعتراف بها حينما يصدر الحق لحاملى الأسهم فى تحصيل مبالغ هذه التوزيعات .

- ترجمة الميزانية: البنود التى تظهر بالتكلفة التاريخية مثل البنود غير النقدية تترجم بالمعدلات التاريخية الملائمة،والبنود التى تظهر بالتكلفة الإستبدالية أو بسعر السوق مثل البنود النقدية تترجم بالمعدل الجارى .
- ترجمة قائمة الدخل: تترجم بإستخدام متوسط سعر الصرف للفترة .
- معالجة أرباح وخسائر الترجمة: تظهر ضمن بنود الدخل فيما عدا أرباح وخسائر ترجمة البنود طويلة الأجل،فيتم تأجيلها وتوزيعها على فترة هذه البنود .

الإفصاح المحاسبى الضريبى المطلوب

حيث يجب الإفصاح عن المعلومات الآتية :

- الطريقة المستخدمة فى الترجمة .

- مبلغ فروق أسعار الصرف والمتضمن فى صافى الربح أو الخسارة عن الفترة .
- عندما لا تكون عملة القيد هى الجنيه المصرى يجب الإفصاح عن سبب إستخدام عملة مختلفة،كذلك يجب الإفصاح عن سبب أى تغير فى عملة القيد .
- التغيرات الهامة فى سعر الصرف وأثرها على العمليات الأجنبية التى لم يتم تسويتها بعد .
- أى مبلغ يتم تحويله من أرباح وخسائر الترجمة من صفوف المساهمين إلى الدخل نتيجة بيع أو تصفية إستثمار أجنبى .

رابعاً: معيار المحاسبة رقم (٣٠) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

نطاق المعيار :

يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية وحدد مدخلين للمعالجة هما مدخل رأس المال ومدخل الإيراد،كما تناول المعيار أيضاً عرض المنح المرتبطة بأصول فى الميزانية بإستخدام طريقيتين بديلتين هما إعتبار قيمة المنحة إيراد مؤجل وإثباتها فى قوائم الدخل وفقاً لأساس منهجى منتظم على مدى العمر الإنتاجى للأصل وتخفيض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى قيمة الأصل،وتثبت المنحة كإيراد على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك السنوى .

ويمكن تأكيد أهمية الإسترشاد بهذا المعيار فى رفع جودة الفحص الضريبى من خلال سياق المثال التالى :

بإفتراض مايلى :

- **إن قيمة شراء أصل هو ٢٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .**
- **أن عملية التمويل تتم على النحو التالى :**

- **موارد ذاتية ١٦٠٠٠٠٠٠ جنيه .**
- **قروض طويلة الآجل ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .**
- **منحة لا ترد ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه .**

* بفرض أن الشركة تطبق المعيار المحاسبى رقم (٣٠) وهو الخاص بالمنح الحكومية،فيمكن الإسترشاد بهذا المعيار عند إجراء الفحص الضريبى كما يلى :

١- إعتبار المنحة إيرادات مؤجلة ويتم إهلاكها على عدد من السنوات تساوى العمر الإفتراضى للأصل .

٢- يتم تخفيض قيمة الأصل بقيمة المنحة فى القوائم المالية،أى أن ترد قيمة الأصل فى جانب الأصول بالميزانية بتكلفة الشراء ناقصاً قيمة المنحة .

٣- يتم الإفصاح عن هذا التخفيض فى قيمة الأصل فى الإيضاحات المتممة بقائمة المركز المالى عن طريق القيام بشرح هذا القيد .

٤- عند تخفيض قيمة الأصل بقيمة المنحة ومع ثبات نسبة الإهلاك السنوى فإنه بالتالى يتم تخفيض قيمة الإهلاك وبالتالى نقص المصروفات وبالتالى زيادة صافى الأرباح عن السنة الضريبية وبالتالى زيادة الضرائب المستحقة الناتجة عن زيادة هذه الأرباح نتيجة النقص المصروفات الناتجة عن نقص الإهلاك لنتيجة لتخفيض قيمة الأصل بالمنحة التى لا ترد بذلك يتم إهلاك المنحة على سنوات العمر الإفتراضى للأصل ويتم تحصيل الضريبة على هذه المنحة بإعتبارها إيرادات مؤجلة على سنوات العمر الإفتراضى للأصل .

* بفرض عدم الإسترشاد بهذا المعيار المحاسبى عند إجراء الفحص الضريبى فتكون المعالجة الضريبية كما يلى :

١- يقوم الفاحص بإثبات المنحة بقائمة الدخل كإيراد متنوعة،ودليله هو إعتبار قبول المنحة بواسطة الشركة هو إثراء للمساهمين بدون أن يقابل هذا الإثراء أى تكلفة وعامة يوجب إدراج هذه المنحة بقائمة الدخل تطبيقاً للمادة رقم ١١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١بإصدار الضرائب على الدخل والتى تنص على أن يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على إختلاف أنواعها طبقاً للقانون .

٢- وعليه فرضت ضريبة أرباح شركات الأموال بنسبة ٤٠٪ بالإضافة إلى ٢٪ رسم تنمية موارد الدولة على مبلغ المنحة ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه،وبلغت الضريبة

١٦٨٠٠٠٠ جنيه تقريباً،على أن يتم سدادها عن السنة الضريبية التى تم الحصول منها على المنحة وليس السداد على مدار سنوات العمر الإفتراضى الأصل التى تم إستخدام هذه المنحة فى شراؤه وذلك لعدم إعتراف الفاحص الضريبى بالمعايير

المحاسبية المصرية المعمول بها بل وعلى حد قولـه يجب التفرقـة بـين المحاسـبة والضرائب وعلى كل أن يسير فى إتجاهه الخاص به .

والنتيجة قامت الشركة بتدبير الإعتمـادات اللازمـة لتميـل الخزانـة العامـة بسـداد الضـرائب المسـتحقة بـدلاً مـن تمويـل شـراء الأصـل،مما تسـبب فـى إضـافة أعبـاء إضافية على التدفقات النقدية للشركة .

خامساً: المعيار المحاسبى رقم (٢٣) تكلفة الإقتراض

نطاق المعيار :

يطبق هذا المعيار عند المحاسبة عن تكلفـة الإقتـراض ولا يتعامـل هـذا المعيـار مـع التكلفـة الفعليـة أو المحسـوبة لحقـوق الملكيـة بمـا فـى ذلـك حقـوق ملكيـة الأسـهم الممتازة التى لاتبوب كالتزام وبهدف هـذا المعيـار إلـى تحديـد المعالجـة المحاسـبية لتلكفـة الإقتـراض ويتطلـب هـذا المعيـار بشـكل عـام معالجـة تكـاليف الإقتـراض لمصروفات فور تكبدها ومع ذلك فإنه يسمح كمعالجة بديلة برسلمة تكلفة الإقتراض التى ترجع مباشرة إلى إقتناء أوإنشاء أوإنتاج أصل مؤهل لتحمل تكلفة الإقتراض .

ويقصد بتكلفة الإقتراض وفق هذا المعيـار هـى الفوائـد والتكـاليف الأخـرى التـى تتكبدها المنشأة نتيجة لإقتراض الأموال،وقد تشمل تكلفة الإقتراض ما يلى :

أ- الفوائـد أو الأعبـاء البنكيـة علـى كـل مـن حسـابات السـحب علـى المكشـوف والإقتراض القصير والطويل الأجل .

ب- إستهلاك الخصم أو العلاوة المتعلقة بالإقتراض .

جـ- إستهلاك التكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة من أجل الإقتراض .

د- فروق العملة التى تنشأ من الإقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذى يعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد .

<u>وعلى الفاحص الضريبى مراعاة ما جاء بالمعيار ومدى تطبيقه من قبـل المنشـأة على النحو التالى :</u>

<u>١- الإقتراض بغرض الحصول على أصل معين :</u>

إذا قامت المنشأة بإقتراض أموال خصيصاً بفرض الحصول على أصل بعينة مؤهل لتحمل تكلفة الإقتراض فإن تكلفة الإقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الأصل يمكن تحديدها بسهولة .

٢- الإقتراض غير مخصص لإقتناء أصل معين :

فى هذه الحالة يصعب تحديد قيمة تكلفة الإقتراض المتعلقة مباشرة بإقتناء الأصل وبالتالى يصبح التقدير الحكمى أمراً مطلوباً .

٣- إستثمار الأموال المقترضة مؤقتاً :

قد يتم عادة إستثمار أموال مقترضة مؤقتاً إلى حين إنفاقها على الأصل معين وعند تحديد قيمة تكلفة الإقتراض التى يتم رسملتها خلال فترة ما فإنه يتم تخفيض تكلفة الإقتراض التى تم تكبدها بقيمة أى إيراد مكتسب من إستثمار الأموال المقترضة .

٤- إستخدام معدل الرسملة :

عندما يتم الإقتراض بصفة عامة وتستخدم الأموال المقترضة فى إقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الإقتراض فإنه يجب تحديد قيمة تكلفة الإقتراض التى يمكن رسملتها بإستخدام معدل للرسملة على الإنفاق الخاص بهذا الأصل .

ويجب أن يحسب هذا المعدل على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الإقتراض للمنشأة عن القروض القائمة خلال المدة وذلك بعد إستبعاد القروض التى تم إبرامها تحديداً بفرض إقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الإقتراض .

ويجب ألا يزيد قيمة تكلفة الإقتراض المرسلة خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الإقتراض التى تم تكبدها خلال تللك الفترة .

أسئلة على الفصل السابع

١- وضـح العلاقـة بـين تطبيـق معيـار المحاسـبة رقـم (١) عـرض القـوائم الماليـة والفحص الضريبى ؟

٢- أذكر أسس التحاسب الضريبى وفق معيار المحاسـبة رقـم (١٢) المحاسـبة عن ضرائب الدخل؟

٣- وضح كيفية الإفصاح الضريبى وفق معيار المحاسبة رقم (١٢) المحاسـبة عن ضرائب الدخل؟

٤- ألزم معيار المحاسبة رقم (١٨) الإيـراد الفـاحص الضـريبى بمراعـاة إعتبـارات معينـة عند معالجة العوائد والأتاوات وتوزيعات الأرباح،وضح ذلك؟

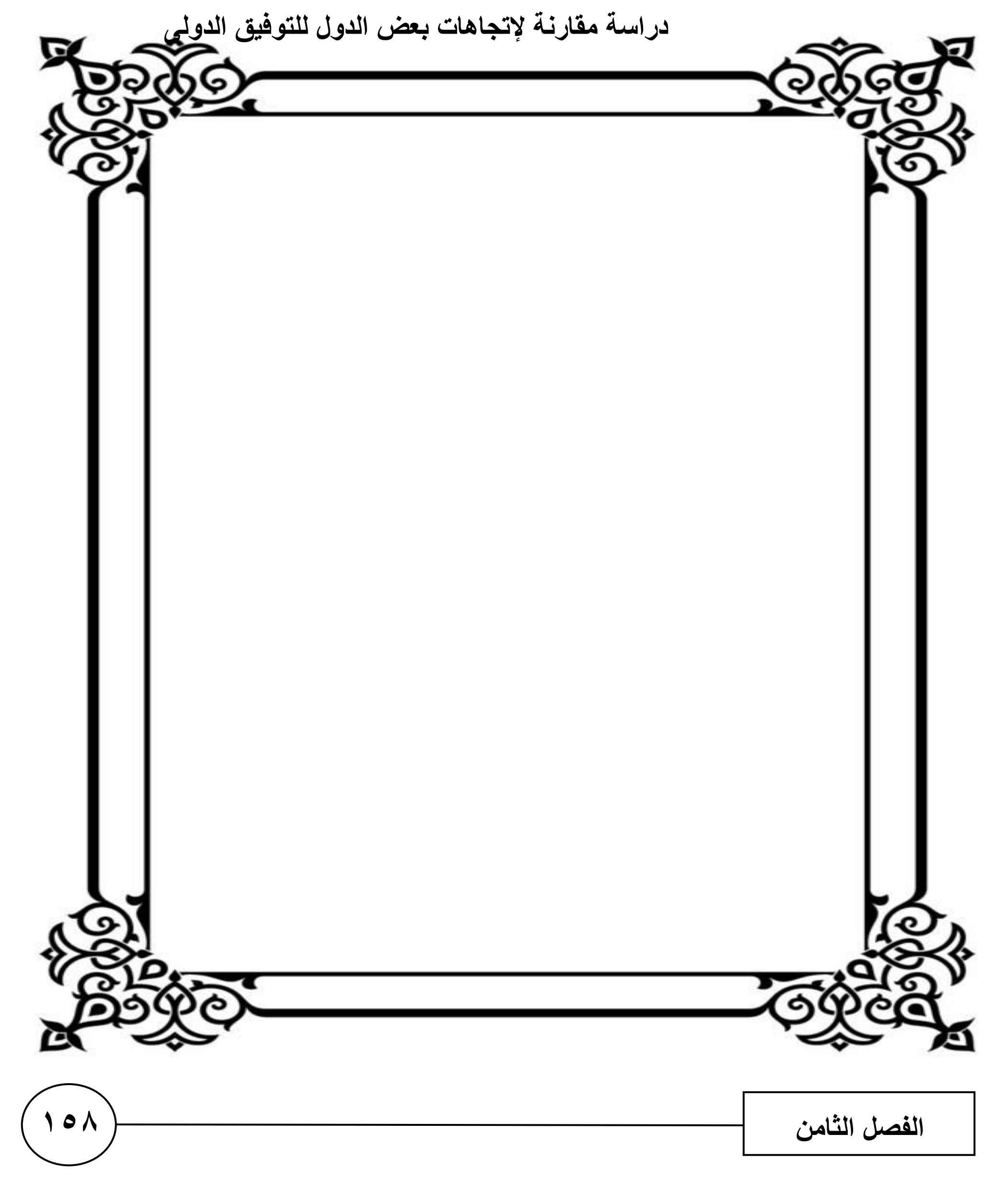
٥- وضـح كيفيـة الإسترشـاد بمعيـار المحاسـبة رقـم (٢٠) المحاسـبة عـن المـنح الحكوميــة والأفصـــاح عـــن المســـاعدات الحكوميـــة،فى رفـــع جـــودة الفحـــص الضريبى؟مفترضاً مثال رقمى من عندك؟

٦- أذكر الإعتبارات التى يجب على الفاحص الضريبى مراعاتها عند تطبيـق معيـار المحاسبة رقم (٢٣) تكلفة الإقتراض ؟

٧- أكتب بحثاً لا يزيد عن عشرة صفحات على أهمية الإسترشاد بمعايير المحاسـبة فى رفع كفاءة الفحص الضريبى بمصر ؟

الفصل الثامن

دراسة مقارنة لإتجاهات بعض الدول للتوفيق



الفصل الثامن

دراسة مقارنة لإتجاهات بعض الدول للتوفيق الدولى فى مجال المعايير المحاسبية

تمهيد

يمثل التوافق الدولى فى مجال المعايير المحاسبية هدف إستراتيجى للعديد من الأطراف والمنظمات الدولية المختلفة،حيث يؤدى إلى تحسين إمكانية المقارنة للتقارير المالية المنشورة دولياً،حيث تتضمن عمليات التوافق إلى خفض الإختلافات الموجودة فى الممارسات والنظم المحاسبية المتبعة فى دول العالم،أو بمعنى آخر وضع حدود لدرجات الإختلاف فيما بينها .

ونتناول فى هذا الفصل الفرق بين التوفيق الدولى والتوحيد الدولى،ومزايا ومعوقات التوفيق المحاسبى الدولى،وتجارب بعض الدول المتقدمة للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية،وأخيراً تجارب بعض الدول النامية للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية .

أولاً الفرق بين التوفيق الدولى والتوحيد الدولى

يقصد بعملية التوفيق على المستوى الدولى زيادة إنسجام النظم المحاسبية الموجودة فى الدول المختلفة مع بعضها وذلك عن طريق التخلص من الإختلافات غير الضرورية الموجودة بينها وهذا يعتبر خطوة جوهرية على طريق وضع معايير للمحاسبة الدولية .

أما عملية التوحيد على المستوى الدولى تعنى تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة فى كل الحالات أى هو فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة .

وفى رأينا أن عملية التوفيق المحاسبى الدولى تعنى التنسيق بين وجهات نظر مختلفة وهذا المدخل أكثر عملية وموضوعية،بينما مدخل التوحيد المحاسبى يعنى أن الأساليب والإجراءات المحاسبية المتبعة فى بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين،ولهذا يمكننا القول بأن الإتجاه الحالى هو الإتجاه نحو التوفيق المحاسبى الدولى وليس التوحيد .

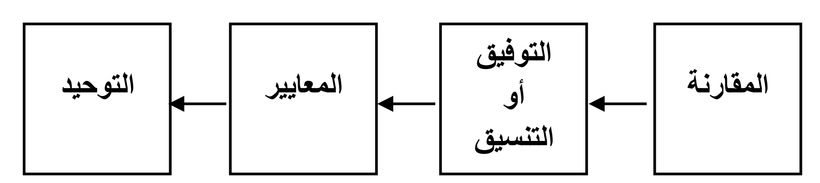
وفى رأينا أن هناك أربعة مفاهيم أساسية فى هذا الموضوع وهى :

(١) عملية المقارنة .

(٢) عملية التوفيق أو التنسيق .

(٣) عملية وضع المعايير .
(٤) عملية التوحيد .

ويوضح الشكل التالى رقم (٣) هذه المفاهيم



الشكل رقم (٣) يوضح علاقة المفاهيم السابقة ببعضها

ومن العرض السابق نستنتج أن عملية التوحيد للمعايير على المستوى الدولى تمر بعدة مراحل والمرحلة الأولى هى عملية مقارنة السياسات والطرق المحاسبية فى البلاد المختلفة لمعرفة الإختلافات التى بينها ونتائجها،ثم عملية التنسيق بينهما فى محاولة الوصول إلى معايير دولية ملزمة وفى نهاية الأمر نكون قد وصلنا إلى عملية التوحيد فى التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولى،ونحن الآن بصدد المرحلة الثانية وهى عملية التوفيق والتنسيق وهناك العديد من الجهود المبذولة فى هذا المجال على المستويات المحلية والدولية وعموماً فإن الهدف الرئيسى من عملية التوفيق المحاسبى الدولى يتمثل فى تخفيض مجال الإختيار بين السياسات المحاسبية أى أنه يمكن النظر إليه بإعتباره الحد من الإختلافات فى التطبيق المحاسبى (الإختلاف فى الممارسات المحاسبية) على المستويين المحلى والدولى .

ثانياً: مزايا التوفيق المحاسبى الدولى

هناك العديد من المزايا والمنافع لعملية التوفيق المحاسبى على المستوى الدولى،وفيما يلى ذكر لبعض هذه المزايا :

١- تحسين عملية إتخاذ القرارات من المستثمرين الذين يتطلعون إلى الإستثمار الأجنبى والعمل خارج موطنهم .

٢- إمكانية المقارنة بين نتائج عمليات الشركات فى الدول المختلفة،وهذا بدوره يقضى على عدم الفهم السائد حول إمكانية الإعتماد على القوائم المالية الأجنبية وبذلك سوف تتلاشى المعوقات أمام الإستثمار الدولى .

٣- توافر درجة ثقة عالية لدى المستثمرين والمقرضين فى صدق التقارير والقوائم المالية للشركات المتعددة الجنسية (التى تملك شركات تابعة أجنبية) .

٤- سهولة التحليل المالى للشركات حيث يزيد عدد المهتمين بالقوائم المالية الأجنبية،والذى يمكن أن يزيد درجة ثقة المواطنين بالشركات الأجنبية،ومن ثم زيادة حجم الإستثمار الدولى .

٥- تخفيض التكاليف الخاصة بالإدارة والنظم – حيث يتم توفير الوقت والمال الذى يبذل فى توحيد وتجميع المعلومات المالية المختلفة لإعداد أكثر من مجموعة من التقارير المطلوبة وفقاً لممارسات مختلفة – وذلك عن طريق إزالة الإزدواج فى المعلومات المحاسبية المنشورة .

٦- تسهيل عملية الإتصال التجارى وتخفيض درجة الغموض فى تفسير البيانات والقوائم المالية،هذا فضلاً عن توفير المعلومات المناسبة لأغراض التخطيط الإقتصادى والموازنة،كما يساهم بدوره فى رفع كفاءة أسواق رأس المال العالمية .

قيود ومعوقات التوفيق المحاسبى الدولى

على الرغم من المزايا السابق عرضها لعملية التوفيق المحاسبى الدولى للمعايير المحاسبية إلا أنها نالت الكثير من النقد وواجهت بعض القيود والمعوقات ويمكن إستعراضها على النحو التالى :

١- القومية: غالباً ما تحول القومية وتمنع دولة ما من النظر بموضوعية على المزايا والممارسات التى تنشأ وتتطور فى دولة أخرى بالرغم من ملائمتها الواضحة لتلك الدولة،ومن أهم صور القومية إعتبار التوافق الدولى هو تحدى للسيادة الوطنية حيث يظهر ذلك فى عدم الرغبة فى قبول أى حلول وسط تنطوى على تغيير السياسات المحاسبية حتى تتفق مع ما هو موجود فى دولة أخرى وتأتى عدم الرغبة من جانب الشركات أو المحاسبين أو الدول التى لا ترغب فى فقد إستقلالها وسيادتها .

٢- الإختلافات فى التقاليد المحلية المتعلقة بالجوانب العملية للمحاسبة حيث أن كبر حجم الإختلافات بين الدول يعتبر العقبة الأساسية أمام عملية التوفيق المحاسبى .

٣- الإختلافات فى إحتياجات البيئات الإقتصادية المختلفة،وذلك بمعنى إختلافات فى إحتياجات مجموعات المستخدمين والتى تؤثر بدورها على المحاسبة ومن ثم تبرز الحاجة أو عدم الحاجة إلى وجود معايير دولية حسب طبيعة البيئة المحيطة فى كل دولة ومتطلباتها .

٤- النظم القانونية،وتعتبر القوانين المحاسبية فى معظم الدول أحد العقبات التى تواجه عملية التوفيق الدولى حيث أن تحقيق التوفيق على المستوى الدولى فى

التقارير المالية يتطلب تغييرات فى التشريعات وهذا لا ترغب فيه معظم الحكومات وبالتالى فتلجأ المنظمات إلى إعداد مجموعتين منفصلتين من التقارير المالية الأولى لخدمة الأغراض المحلية والأخرى معدة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها .

٥- إختلاف مستوى فعالية المنظمات المهنية المحاسبية بين الدول وبعضها،حيث أن الجهة التى تقوم بإصدار المعايير الدولية تستند على العمل من خلال المنظمات المهنية للمحاسبة على مستوى كل دولة،وهناك بعض الدول التى تفتقر على وجود منظمة مهنية قوية للمحاسبة وبالتالى فهذا يمثل أحد القيود أمام عملية التوفيق الدولى للمعايير المحاسبية .

٦- التعارض الموجود بين القوانين المحلية،حيث أن هناك تعارض فى معظم الدول بين قوانين الضرائب والشركات على المستوى المحلى وهذا بدوره يعوق عملية التوفيق المحاسبى الدولى .

٧- القصور فى الإلزام بالتنفيذ: حيث أن عدم وجود قانون دولى قوى يدعم تحقيق التوفيق المحاسبى الدولى يؤدى على وجود صعوبات كبيرة أمام أى منظمة أو هيئة مصدرة للقواعد المحاسبية،ومن الجدير بالذكر أن لجنة معايير المحاسبة الدولية ليس لديها هذه القوة القانونية التى تلزم بإستخدام وتطبق ما يصدر عنها من تعليمات ومعايير .

ثالثاً: تجارب بعض الدول للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

وتتمثل تجارب بعض الدول المتقدمة فى مجال التوافق الدولى للمعايير فى الدول الآتية :

ا- تجربة إستراليا ونيوزيلندا

تعد إستراليا من الدول القوية محاسبياً وقد كانت عضواً مؤسساً للجنة معايير المحاسبة الدولية ١٩٧٣،كما أن نيوزيلندا تعتبر شريكاً مع أستراليا فى مجال المحاسبة،وقد إتبعت الإستراتيجية التالية للتوفيق مع المعايير المحاسبية الدولية :

أ- بدأ المجلس الوطنى للمحاسبة فى عام ١٩٩٩٦م بإتباع سياسة توفيق كل معيار وطنى مع كل معيار دولى مماثل .

ب- فى ٢٠٠٢م قرر المجلس الوطنى للتقرير المالى (مجلس حكومى) إلزام الشركات بمعايير المحاسبة الدولية إعتباراً من عام ٢٠٠٥م .

جـ- إعتباراً من عام ٢٠٠٢م كل مشروع معيار دولى يصدر عن المجلس الدولى،فإن المجلس الوطنى يمرر نفس المشروع تحت الصفة الوطنية .

د- عام ٢٠٠٤م أصدر المجلس الوطنى معياراً يمثل إرشادات تطبيقية تتبع عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة،وفى نفس الوقت أصدر المجلس الوطنى قائمة بالمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية،أو المعايير الدولية حرفياً مع إضافة فقرات معينة تتناسب مع طبيعة البيئة الأسترالية أو النيوزلندية .

هـ- إعتباراً من عام ٢٠٠٥م فإن الشركات فى كلتا الدولتين ملتزمة بالمعايير الوطنية التى تمثل المعايير الدولية .

٢- تجربة المملكة المتحدة

رغم أن المملكة المتحدة من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية،كما أن اول رئيس للمجلس الدولى هو بريطانى وعمل رئيساً للمجلس البريطانى للمحاسبة،إلا إنها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية،حيث كان المجلس البريطانى يصدر المعايير الوطنية حسب إحتياجات السوق البريطانى رغم نشاطها فى صياغة المعايير الدولية .

- بدأ المجلس البريطانى فى دراسة الإختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام ٢٠٠٢ .

- أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير إعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية .

- لذلك فإن إستراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية .

- وإن إدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطانى .

٣- تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

رغم أن لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة فى المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطنى للمعايير المحاسبية بدأ فى الثلاثينات من

القرن السابق بلجنة إجراءات المحاسبة ثم مجلس مبادئ المحاسبة حتى عام ١٩٧٣م (سنة بدأ النشاط الدولى للمعايير المحاسبية) ثم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB،وصدور العديد من المعايير المحاسبية والنشرات للمفاهيم المحاسبية وغيرها من الإصدارات إلا إنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن،سواء من حيث العضوية فى لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالى أو مجموعة ٤+١ .

ومع تزايد نبرة العولمة فى المعايير المحاسبية وظهور ملامح وأسس كيان دولى متماسك من المعايير المحاسبية الدولية،ووقوع بعض الكوارث المحاسبية فى إمريكا فى مطلع هذا القرن،بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية يقترب شيئاً فشيئاً من المعايير الدولية وذلك عن طريق إتباع إستراتيجية مزدوجة :

أ- تتمثل الأولى فى تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية .

ب- والثانية تتمثل فى تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية .

ففى عام ٢٠٠٢م توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى إلى تفاهم مشترك تضمن النقاط الآتية :

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق .
- التنسيق فيما بينهما قبل أى إصدارات مستقبلية .

وبالتالى يمكن القول :

١- أن المعايير الأمريكية مازالت قائمة .

٢- أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى مستمر فى إصداره للمعايير .

٣- التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون شابقاً على الإصدار .

٤- مجلس معايير المحاسبة الدولية يغير بعض معاييره تبعاً لعملية التوفيق .

٤- التجربة اليابانية

تتسم التجربة اليابانية فى تعاملها مع معايير المحاسبة الدولية فيما يلى :

- الإبقاء على المعايير الوطنية .
- التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية .

- **ينصب التنسيق على الخصائص الإقتصادية المتشابهة ويفهم من ذلك أن التنسيق فى المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الإقتصادية المختلفة .**
- **أن الإتجاه المستقبلى هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد**

٥- الإتحاد الأوروبى

إعتمدت دول الإتحاد الأوربى المعايير الدولية بموجب القرار الذى صدر عام ٢٠٠٢م والذى طالب الشركات الأوروبية المسجلة فى البورصات والتى كان يبلغ عددها ٨٠٠٠ شركة تقريباً بإتباع المعايير الدولية إبتداء من عام ٢٠٠٥م،وبهذا باتت ٢٧ دولة تطبق الشركات فيها تلك المعايير الدوليةإضافة إلى دول أوروبية أخرى .

وقد تم إعتماد سائر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع بعض الإستثناءات المتعلقة ببعض التعديلات الأخيرة عليها .

رابعاً: تجارب بعض الدول النامية للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

وتتمثل تجارب بعض الدول النامية للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية فى الدول الآتية :

١- جمهورية مصر العربية

تبنت مصر فى عام ١٩٦٦ بالقرار الجمهورى رقم ٤٧٢٣ نظاماً محاسبياً موحداً يقوم على توحيد كامل للمفاهيم والمصطلحات والتعريفات والمبادئ والمعايير المحاسبية،ولقد قلل التوجه الإشتراكى من دور المحاسبة المهنية فى مصر منذ ذلك التاريخ،وإستمرت أنظمة المحاسبة متأثرة بالنظام الإنجليزى حتى بداية السبعينات .

ومع بداية إنكماش دور القطاع العام وإنفتاح مصر على أسواق الإستثمارات الخارجية الذى نتج عنه تغيرات جديدة فى طبيعة ودور الحكومة فى الأنشطة الإقتصادية وإتجهت الأنظمة المحاسبية إلى الأبتعاد عن التأثيرات الإشتراكية وأصبح هناك ضرورة لتنظيم المحاسبة وتطويرها حتى تتوافق مع الإحتياجات الجديدة .

ولقد شهدت مصر خلال الفترة ١٩٦٩م وحتى ١٩٨٢م تغيرات عديدة فى بيئة المحاسبة،برزت بعد ذلك أهمية الحاجة لتطوير نظام محاسبى مصرى من خلال المؤتمر العام للمحاسبة والمراجعة المنعقد بالقاهرة فى بداية الثمانينات والذى إقترح فيه تشكيل لجنة خاصة تتولى وضع معايير محاسبية بمصر تراعى وتتلاءم

مع معايير المحاسبة الدولية،وفى عام ١٩٩٢م أكمل معهد المحاسبين والمراجعين المصريين (EIAA) إعداد ٢٠ معياراً محاسبياً عرضت ونوقشت من قبل العامة فى عدد من الندوات والمؤتمرات،وفى عام ١٩٩٣م أوصى المعهد بإستخدامها فى الممارسات المحاسبية،وفى عام ١٩٩٧م صدر قرار وزير الإقتصاد رقم ٥٠٣ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم،يلزم كل الشركات سواء كانت مسجلة أو غير مسجلة بالسوق المالى بضرورة تبنى معايير المحاسبة الدولية .

ولقد صدرت معايير المحاسبة المصرية وفقاً لأخر تعديل بقرار وزير الإستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥م على أن يبدأ العمل الفعلى بالإصدار الجديد لمعايير المحاسبة المصرية إعتباراً من الأول من يناير ٢٠١٦م وتطبق على المنشآت التى تبدأ سنتها المالية فى هذا التاريخ أو بعده .

ويعد هذا الإصدار ثمرة جهود لجنة تضم خبراء من الهيئة العامة للرقابة المالية وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والجهاز المركزى للمحاسبات والهيئة العامة للإستثمار والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين وشعبة مزاولة مهنة المحاسبة بنقابة التجاريين،وتأتى أهمية هذا الإصدار من أن مصر لم تشهد تحديثاً لمعايير المحاسبة منذ عام ٢٠٠٦ على الرغم مما شهدته المعايير الدولية من تطور لذا كان من الضرورى فى مصر ويزيد من تنافسيته .

وتتضمن المعاييروتتضمن المعايير٩ معياراً وإطار لإعداد وعرض القوائم المالية،وتتضمن لأول مرة معياراً خاصاً للشركات الصغيرة والمتوسطة يسمح ببعض المعالجات البديلة بما يلائم تلك المنشآت .

والمعايير المصرية متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية الحديثة وملزمة لجميع الشركات وتؤدى إلى تحسين جودة القوائم المالية وذلك توحيداً للمعالجات والسياسات المحاسبية وتحقيقاً للمزيد من الإفصاح والشافية،وبما يساعد جميع المهتمين فى فهم ودراسة للقوائم المالية وإتخاذ القرارات الإقتصادية والمالية المرتبطة بها على أساس سليم .

كما يلاحظ أن أهم نقاط الخروج على المعايير الدولية تتمثل فى نقطتين :

- الأولى : أن توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة بمعيار المحاسبة المصرية رقم (١) الخاص بعرض القوائم المالية لا يتم إدراجها

كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية .

- الثانية: أن إعداد المعيار الخاص بالتأجير التمويلى رقم (٢٠) جاء مختلفاً عن معيار المحاسبة الدولى المناظر رقم (١٧) وذلك لما إحتواه القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ والخاص بالتأجير التمويلى من معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماماً عن المعالجات السائدة دولياً،حيث يحتفظ المؤجر فى دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه،ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح والخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التى سددت فيها .

٢) المملكة العربية السعودية

من خلال التطور التاريخى للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية يبدو أن المملكة لم تتبنى أى معايير محاسبية جاهزة ولكنها تبنت المدخل المهنى فى تطوير وتنظيم النظام المحاسبى منذ المراحل الأولى لتطوير المحاسبة بالمملكة،فبالرغم من أن القوانين والقرارات كان لها الدور الأسبق فى تنظيم وتطوير المحاسبة بالمملكة إلا أنها لم تتدخل فى تفاصيل هذا التنظيم لوضع وتحديد المعايير والطرق المحاسبية واجبة الإتباع،كما أن مهمة وضع المعايير أسندت للجنة معايير المحاسبة وهى لجنة مهنية .

من هنا يمكن القول أن تبنى المدخل المهنى للتنظيم المحاسبى بالمملكة العربية السعودية هو نتاج للتأثير العميق للمحاسبة الأنجلو سكسونية على المحاسبة والمحاسبين فى السعودية وذلك من خلال الشركات الأجنبية العاملة فى السعودية والتى غالباً ما تكون شركات أمريكية أو بريطانية،كذلك الأمر بالنسبة للتعليم المحاسبى حيث غالباً ما تكون المملكة المتحدة والولايات المتحدة هى المحطة الرئيسية للطلبة السعوديين الدراسين فى مجال المحاسبة بالخارج من هنا يظل ملائمة المدخل المهنى للتنظيم المحاسبى للعوامل البيئة السائدة فى المملكة محل تساءل .

أسئلة على الفصل الثامن

١- أذكر الفرق بين التوافيق المحاسبى والتوحيد المحاسبى ؟

٢- وضح أهم مزايا التوفيق المحاسبى الدولى ؟

٣- أذكر قيود ومعوقات التوافيق المحاسبى الدولى ؟

٤- هناك تجارب لبعض الدول المتقدمة فى مجال التوفيق الدولى لمعايير المحاسبة الدولية، أذكر ثلاثة تجارب منها ؟

٥- وضح جهود مصر للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ؟

٦- تكلم عن جهود المملكة العربية السعودية للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية؟

٧- أكتب بحثاً لا تزيد عن خمسة صفحات عن تجارب بعض الدول المتقدمة والنامية للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ؟

نـمــاذج الإمــتــحــانــات

النموذج الأول (جامعة قناة السويس)

النموذج الثانى (جامعة قناة السويس)

النموذج الثالث (جامعة القــاهـــــرة)

النموذج الرابع (جامعة القــاهـــــرة)

لاحظ: لتنسيق الإجابة وحسن إخراج الورقة إعتبار خاص فى التصحيح

أجب عن الأسئلة الآتية

السـؤال الـأول (٧ درجات)

قدمت إليك إحدى الشركات التى تطبق نظام المخزون المستمر ونظام البيع بالتقسيط البيانات التالية :

البيان	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥
إيراد المبيعات بالتقسيط	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	١٥٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠	٢١٩٠٠٠
المتحصلات النقدية :			
من مبيعات عام ٢٠٠٣	٦٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
من مبيعات عام ٢٠٠٤	—	١٠٠٠٠٠	١١٥٠٠٠
من مبيعات عام ٢٠٠٥	—	—	١٥٥٠٠٠

المطلوب:

(أ) بصفتك خبيراً فى معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة والمعيار المحاسبى الدولى رقم (١٨) بعنوان الإيراد بصفة خاصة توضيح المعالجة المحاسبية لتلك العمليات وكيف يتم الإعتراف بالإيراد .

(ب) وضح من الناحية المحاسبية لماذا تمثل عملية البيع واقعة موضوعية يمكن أن يستند إليها المحاسب ؟

السؤال الثانى **(٦ درجات)**

شركة نورتن إنجلترا هى شركة إنجليزية تابعة لشركة أمريكية متعددة الجنسية،وفيما يلى أرصدة الميزانية العمومية لشركة نورتن إنجلترا فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ (المبالغ بالآلاف الجنيهات الإسترلينية) .

الأصول : نقدية ٢٠٠٠،أوراق قبض ٣٠٠٠،مخزون ٣٥٠٠،مبانى (بالصافى) ٨٠٠٠،الآلات (بالصافى) ٦٠٠٠ .

الإلتزامات وحقوق الملكية: دائنون ٤٠٠٠،أوراق دفع ٦٠٠٠،قرض طويل الأجل ١٠٠٠،رأس المال ٦٠٠٠،أرباح محتجزة ٥٥٠٠ .

وكانت حركة أسعار صرف الدولار الأمريكى مقابل الجنيه الإسترلينى كما يلى :

أســــعــــار الـــصـــرف	الدولار مقابل الإسترلينى
السعر السارى عند إصدار أسـهم رأس المال،ونشـأة الـديون طويلة الأجل،وإقتناء الأصول الثابتة	١,٨٥ دولار
٢٠١٤/١٢/٣١	١,٣٥ دولار
سعر الصرف للمخزون فى ٢٠١٤/١٢/٣١	١,٤٠ دولار
سعر الصرف المتوسط لعام ٢٠١٤	١,٥٥ دولار

المطلوب: تصوير الميزانية العمومية المترجمة لشركة نورتن إنجلترا وفقاً للطريقة الزمنية .

السؤال الثالث **(٧ درجات)**

فـى ١٩٩٥/٣/١ باعـت شـركة "عبـاد الـرحمن" المصـرية بضـاعة قيمتهـا ٢٠٠٠٠٠ دولار أمريكى إلى شركة كويتية وذلك بموجب سند إذنى بالمبلغ حررتـه الشركة الكويتية يستحق الـدفع ٦ شـهور مـن تاريخه،وقـد قامـت الشـركة الكويتيـة بسـداد قيمـة السـندات الإذنـى فـى ميعـاده (بالـدولار الأمريكى)،وقـد قامـت الشـركة المصرية بتحويل قيمته إلى العملة المحلية فى نفس اليوم .

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليـات السـابقة فـى دفـاتر كـلاً مـن شـركة عبـاد الرحمن المصرية،والشركة الكويتية علماً بأن أسعار صرف الدولار الأمريكى بلغت كما يلى :

	الجنيه المصرى	الدينار الكويتى
فى ١٩٩٥/٣/١	٥,٥	٣,٥٠
فى ١٩٩٥/٩/١	٦,٠	٣,٣٠

٢- هل تـم تحقيـق أربـاح أو خسـائر فـروق سـعر الصـرف فـى كـلاً مـن الشـركتين المصريـة والكويتية؟علق مع ذكر كيفية معالجتها محاسبياً فى تـاريخ إعداد القـوائم الماليـة .

مع خالص التمنيات بالنجاح

لاحظ: لتنسيق الإجابة وحسن إخراج الورقة إعتبار خاص فى التصحيح

أجب عن الأسئلة الآتية

السـؤال الـأول (٨ درجات)

فيما يلى بعض العمليات التى تمت فى إحدى الشركات متعددة الجنسية بالمملكة العربية السعودية خلال عام ٢٠٠٤ .

١- قامت الشركة فى ٢٠٠٤/١/١ بإستيراد بضائع من شركة مصرية مقابل مليون جنيه مصرى وتم الإتفاق على سداد القيمة بعد شهرين من تاريخه (وقد كان سعر الصرف الجنيه المصرى ٠,٥٥ ريال سعودى) .

٢- قامت الشركة فى ٢٠٠٤/٢/٢ بإستيراد آلات ومعدات من شركة "ميدل إيست" الألمانية بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ريال سعودى على أن يتم السداد بعد شهر من تاريخه بالريال السعودى (وقد كان سعر الصرف اليورو ٥,٧٠ ريال سعودى) .

٣- فى ٢٠٠٤/٣/١ قامت الشركة بسداد المبلغ المستحق للشركة المصرية نقداً (وقد كان سعر الصرف بالجنيه المصرى ٠,٧٥ ريال سعودى) .

٤- فى ٢٠٠٤/٣/٥ قامت الشركة بسداد المستحق عليها بشيك للشركة الألمانية "ميدل إيست" (وكان سعر صرف اليورو ٥,٧٥ ريال سعودى) .

٥- قامت الشركة فى ٢٠٠٤/٤/١ بتصدير بضاعة قيمتها ٢ مليون دولار أمريكى إلى شركة أمريكية على أن يتم السداد على دفعتين متساويتين (وقد كان سعر الصرف يوم شحن البضاعة الدولار ٣,٧٥ ريال سعودى) .

٦- فى ٢٠٠٤/٥/١ قامت الشركة بتحصيل الدفعة الأولى من المستحق على الشركة الأمريكية (وقد كان سعر الصرف الدولار ٣,٨٠ ريال سعودى) .

٧- فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ تاريخ إنتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية (وقد كان سعر صرف الدولار ٣,٨٠ ريال سعودى) .

٨- فى ٢٠٠٤/٧/٣٠ قامت الشركة بتحصيل الدفعة الثانية من الشركة الأمريكية (وقد كان سعر صرف الدولار ٣,٧٥ ريال سعودى) .

المطلوب :

١- إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة فى دفاتر الشركة السعودية بإستخدام طريقة المعاملتين .

٢- هل تم تحقيق أرباح أو خسائر فروق أسعار صرف من العمليات السابقة؟مع ذكر كيفية معالجتها محاسبياً فى تاريخ إعداد القوائم المالية .

السؤال الثانى **(٧ درجات)**

تمتلك شركة "ويستباك إنترناشيونال" الأمريكية المتعددة الجنسية شركة تابعة مصرية وتمارس عملياتها الدولية بإعتبارها جزءاً مكملاً من نشاط الشركة الأمريكية،وفيما يلى قائمة الدخل للشركة التابعة المصرية فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ والمعدة بالجنيه المصرى (الأرقام بالآلاف) :-

قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٢/١٢/٣

صافى المبيعات	٣١٥٠
(-) تكلفة البضاعة المباعة	(٢٢٥٠)
إجمالى الدخل	٩٠٠
(-) المصروفات الإدارية	(٣٧٠)
(-) المصروفات التسويقية	(١٣٠)
(-) المصروفات الأخرى	(٣٠٠)
صافى الدخل	١٠٠

وقد جاءت الإيضاحات المرفقة بالمعلومات الآتية :

١- تتضمن المصروفات الإدارية مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه إستهلاك معدات،وتتضمن المروفات التسويقية ٣٠٪ إستهلاك مبانى معارض البيع .

٢- تم شراء المبانى فى ١٩٩٨/١/٥،والمعدات فى ١٩٩٩/٧/١٨ .

٣- كانت أسعار صرف الدولار الأمريكى مقابل الجنسية المصرى على النحو التالى

- فى ١٩٩٨/١/٥ الدولار ٤,٥ جنيه مصرى .

- فى ١٩٩٩/٧/١٨ الدولار ٥,٨٠ جنيه مصرى .

- فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ الدولار ٦,٥٠ جنيه مصرى .

- متوسط سعر الصرف الجارى عام ٢٠٠٢ الدولار ٦,٤٠ جنيه مصرى .

السؤال الثالث (٥ درجات)

حدد ما إذا كانت العبارات التالية صحيحة أم خاطئة مع التعليل بإختصار :-

١- يعتبر الإتجاه الحالى للمحاسبين الدولية إتجاه نحو تحقيق التوحيد الدولى للمارسات المحاسبية .

٢- فى ظل المعيار الدولى رقم (٨) وفيما يتعلق بالأنشطة أو العمليات التى تقرر إيقافها يجب الإفصاح فقط عن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التخلص من النشاط الذى تم إيقافه .

٣- يشير مصطلح "ترجمة العملة" إلى عملية تغيير فعلية من عملة لأخرى وإنتقال للأموال بين طرفين .

٤- إن المعيار الدولى رقم (٢) الخاص بالمخزون يتطلب ضرورة الإفصاح عن السياسات المستخدمة عند قياس قيمة المخزون ولا يتطلب الإفصاح عن أى تغيير فى هذه السياسات المتبعة .

٥- فى ظل طريقة المعدل الجارى يتم ترجمة جميع بنود قائمة المركز المالى بإستخدام سعر الصرف الجارى عدا بنود الأصول الثابتة تترجم بإستخدام أسعار الصرف التاريخية وقت إقتنائها .

٦- نعالج المكاسب أو الخسائر الناتجة من ترجمة عناصر القوائم المالية الأجنبية إلى عملة التقرير فى ظل المعيار الدولى رقم (٢١) كبند غير عادى فى قائمة الدخل عن الفترة التى حدثت فيها .

٧- لا تتأثر قرارات تحديد أسعار التحويل بالنظم والمعدات الضريبية فى الدول الأجنبية ولكنها تتأثر بحجم الإقتصادية للوحدة الإجنبية .

٨- تعتبر الميزة الرئيسية لتطبيق مفهوم الحماية الضريبية هى إعفاء دخول الإستثمارات الأجنبية من الخضوع للضريبة .

مع خالص التمنيات بالنجاح

لاحظ: لتنسيق الإجابة وحسن إخراج الورقة إعتبار خاص فى التصحيح

أجب عن الأسئلة الآتية

السؤال الأول (٥ درجات)

أ- تناول بالشرح الموجز الآتى :

١- مفهوم المعيار المحاسبى .

٢- مكونات المعيار المحاسبى وأهمية كل منها فى بناء الإطار الفكرى للمعيار،مع التدليل على ما تقول من واقع أحد معايير المحاسبة الدولية ؟

ب- المطلوب قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات التالية :

- وقعت إحدى الشركات عقد صرف مؤجل لشراء ١٠٠٠٠ دولار بسعر صرف مؤجل دولار = ٣,٠٠٥ جنيه مصرى،وكان سعر الصرف الفورى دولار = ٣ جنيه مصرى .

- وقعت نفس الشركة عقد صرف مؤجل لبيع ٢٠٠٠٠ ين يابانى،بسعر صرف مؤجل ين يابانى = ٠,٧ جنيه مصرى،وكان سعر الصرف الفورى ين يابانى = ٠,٧٢ جنيه مصرى .

السؤال الثانى **(٥ درجات)**

فيما يلى قائمة المركز المالى المقارنة للشركة الدولية للصناعات الحديثة بدولة الإمارات العربية المتحدة،وهى شركة تابعة لشركة مساهمة مصرية،وذلك فى ٢٠٠١/١٢/٣١ بالدرهم الإماراتى .

٢٠٠١/١٢/٣١	٢٠٠٠/١٢/٣١		٢٠٠١/١٢/٣١	٢٠٠٠/١٢/٣١	
٢٠٠٠	١٥٠٠	نقدية	٦٠٠	٨٠٠	الدائنين
٥٠٠	٦٠٠	المدينين	٣٠٠	٦٠٠	مصروفات مستحقة
٢٠٠	١٠٠	أ.مالية (سعر السوق)	١١٠٠	١١٠٠	قرض برهن
٣٣٠٠	٢٨٠٠	المخزون (بالتكلفة)	٢٤٠٠٠	٢٢٥٠٠	حقوق المساهمين
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	أصول طويلة الأجل			
٢٦٠٠٠	٢٥٠٠٠		٢٦٠٠٠	٢٥٠٠٠	

وكانت بيانات سعر صرف الدرهم الإماراتى (د.أ) أمام الجنيه المصرى،كما يلى:

	٢٠٠٠/١٢/٣١	٢٠٠١/١٢/٣١	متوسط ٢٠٠١
د . أ ج مصرى	١ ج مصرى	١,١ ج مصرى	١,٠٥ ج مصرى

المطلوب:

إذا علمت أن عمليات الشركة التابعة الإماراتية تعتبر إمتداداً لعمليات الشركة القابضة المصرية،المطلوب قياس مكاسب أو خسائر الترجمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولى رقم (٢١) (الترجمة غير مطلوبة) – وضح المفاهيم وطريقة الترجمة والعمليات الحسابية التى تستند إليها فى القياس .

السؤال الثالث **(٥ درجات)**

ظهرت ميزانية شركة لانكستر وهى شركة إنجليزية تابعة لمجموعة شركات المتحدون المصرية،وذلك فى ٢٠٠٢/١٢/٣١،بالجنيه الإسترلينى (ج . أ) كما يلى:

الأصول: نقدية ١٢٠٠٠ – مدينين ٢٠٠٠٠ – المخزون (LIFO) ١٥٠٠٠ – الأصول الثابتة ٦٠٠٠٠ – مخصص الإستهلاك (٧٠٠٠) .

الخصوم وحقوق المساهمون : الدائنين وأوراق الدفع ١٨٠٠٠ – مصروفات مستحقة ٥٠٠٠ – قرض برهن ٢٢٠٠٠ – رأس المال ٤٥٠٠٠ – الأرباح المحتجزة ١٠٠٠٠ .

معلومات إضافية:

١- يمثل المخزون إنتاج شهرين تقريباً .

٢- تم شراء أصول ثابتة (سيارات) فى ٢٠٠٢/٤/١ بتكلفة مقدارها ٨٠٠٠ جنيه إسترلينى،وتستهلك السيارات بمعدل ١٢٪ سنوياً – قسط ثابت .

٣- بلغ رصيد الأرباح المحتجزة بالجنيه المصرى فى ٢٠٠٢/١٢/٣١،٥٥٠٠٠ جنيه مصرى .

٤- كانت أسعار الصرف كما يلى :

متوسط أسعار الصرف الشهرى ١، ٢٠٠٢/٢	ج.أ =٥,٨ جم

متوسط أسعار الصرف الشهرى ١١، ٢٠٠٢/١٢	ج.أ = ٦,١ جم
تاريخ حيازة الأصول الثابتة وإصدار رأس المال	ج .أ = ٤ جم
٢٠٠٢/١٢/٣١	ج . أ = ٦ جم
٢٠٠٢/٤/١	ج.أ = ٥,٧٥ جم

المطلوب: ترجمة ميزانية الشركة التابعة الإنجليزية إلى الجنيه المصرى بإستخدام الطريقة الزمنية (ترجمة قائمة الدخل والأرباح المحتجزة غير مطلوب) .

السؤال الرابع **(٥ درجات)**

أكتب بإختصار فيما يلى :

(١) الممارسات المحاسبية فى مجال الصفقات بالعملة الأجنبية .

(٢) الموقف الذى إتخذه معيار المحاسبة الدولى رقم (٢١) فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للصفقات بالعملات الأجنبية .

(٣) وضح القيود المحاسبية اللازمة لتسجيل المعاملات التالية لإحدى الشركات المصرية وذلك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولى رقم (٢١) .

- ٢٠٠٠/٤/٢٢،فتحت الشركة إعتماد مستندى لإستيراد آلات بمبلغ ٣٠٠٠٠ دولار،وفى نفس الوقت صدرت بضاعة إلى عميل أمريكى بمبلغ ١٠٠٠٠ دولار،وكان سعر الصرف فى ذلك التاريخ دولار = ٣,٥ جنيه مصرى .

- ٢٠٠٠/٧/١،وصلت الآلات وتم سداد الثمن،كما حصلت الشركة ثمن البضاعة السابق تصديرها إلى العميل الأمريكى،وكان سعر الصرف فى هذا التاريخ دولار = ٤,٥ جم (حدث تخفيض حاد فى قيمة الجنيه المصرى)،وبلغت تكلفة إحلال الآلات فى ذلك التاريخ ١٢٠٠٠٠ جم،والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المترتبة على إستخدام الآلات ١٣٠٠٠٠ جم .

مع التمنيات بالنجاح ،،

أجب عن الأسئلة الآتية :

أجب عن الأسئلة الآتية

السـؤال الـأول (٥ درجات)

أ- ظهر الجزء من ورقة العمل الخاص بترجمة تكلفة البضاعة المباعة،كالآتى فى ٢٠٠٣/١٢/٣١،مع العلم بأن الشركة تستخدم الطريقة الزمنية فى الترجمة :

	دولار أمريكى	سعر الصرف	جنيه مصرى
مخزون أول المدة	١٢٣٠٠٠	٤,٢٠	٥٠٤٠٠
صافى المشتريات	٩٨٠٠٠	٤,٣٠	٤٢١٤٠٠
مخزون آخر المدة	(١٠٠٠٠)	٤,٥٠	٤٥٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	١٠٠٠٠٠		٤٢٦٨٠٠

فإذا علمت أن سعر الصرف فى ٣١/ ٢٠٠٢/١٢،كان الدولار = ٤,٢ جنيه مصرى،وفى ٢٠٠٣/١٢/٣١، كان سعر الدولار = ٤,٥ جنيه مصرى،هل تعتقد أنه تم تقييم المخزون فى هذه الشركة بالتكلفة التاريخية أم التكلفة الجارية،ولماذا ؟

ب- قدمت إليك الميزانية المقارنة التالية لشركة الواثقون فى ٢٠٠٣/١٢/٣١،وهى شركة كويتية تابعة لشركة النهضة المصرية،وذلك بالدينار الكويتى (د.ك) :

	٢٠٠٢/١٢/٣١	٢٠٠٣/١٢/٣١
نقدية	٤٠٠٠	٣٢٠٠
حسابات المدينين	٥٤٠٠	٦٣٠٠
مصروفات مدفوعة مقدماً	١٠٠	
إيرادات مستحقة	٣٠٠	١٥٠٠
مخزون البضاعة (القيمة السوقية)	٦٠٠٠	٨٠٠٠
أصول طويلة الأجل (الصافى)	١٤٢٠٠	١٥٠٠٠
إجمالى الأصول	٣٠٠٠٠	٣٤٠٠٠
الدائنين	٢٨٠٠	٣٣٠٠
أوراق الدفع	١٤٠٠	٢٠٠٠
مصروفات مستحقة	٣٠٠	٢٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٥٥٠٠	٨٥٠٠
	٣٠٠٠٠	٣٤٠٠٠

وكانت أسعار الصرف بين الدولار الأمريكى والجنيه المصرى كما يلى :

٢٠٠٢/١٢/٣١	د . ك =٩ جم
٢٠٠٣/١٢/٣١	د . ك = ١٠ جم
متوسط سعر الصرف لسنة ٢٠٠٣	د . ك =٩,٥ جم

المطلوب: إستخدام البيانات السابقة لأغراض قياس مكاسب أو خسائر الترجمة (الترجمة غير مطلوبة)

السؤال الثانى **(٥ درجات)**

تنتج شركة المتحدون (أحمد ووليد) للأجهزة الكهربائية عدد من الأصناف التى يقبل عليها العملاء فى الأسواق المصرية،وقد إستخرجت المعلومات التالية عن المخزون،من سجلات الشركة فى نهاية سنة ٢٠٠٣ :

الأصناف	الأصناف	الأصناف	الأصناف	الأصناف
أ	١١٠٠	٨٥ جم	١٠٥ جم	٢٥ جم
ب	٨٠٠	٧٧	٩٤	١٥
د	١٠٠٠	٣٨	٦٣	١٢

المطلوب :

أولاً: قياس قيمة المخزون الواجب التقرير عنها فى القوائم المالية،وذلك لكل من الأصناف التى تتعامل فيها الشركة،ووفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة رقم (٢)

ثانياً: إجراء قيود اليومية اللازمة (إن كانت هناك ضرورة) وذلك فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ للتقرير عن المخزون فى القوائم المالية المنشورة وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولى رقم (٢) .

السؤال الثالث **(٥ درجات)**

بإفتراض أن إحدى الشركات التابعة فى سويسرا (شركتها الأم فى أمريكا) إشترت آلات بمبلغ ١٠٠٠٠ فرنك سويسرى ويتم التسجيل فى دفاترها بالفرنك السويسرى وكانت أسعار التحويل كما يلى :

الأسعار التاريخية لتحويل العملة فى وقت الشراء :

١ فرنك سويسرى = ٠,٥٠ دولار .

١ فرنك سويسرى = ١,٢٥ مارك ألمانى .

١ مــارك ألـمـانــى = ٠,٤٠ دولار .

الأسعار الجارية لتحويل العملة (سعر الإقفال) وقت إعداد القوائم المالية :

١ فرنك سويسرى = ٠,٦٣٩ دولار .

١ فرنك سويسرى = ١,٤٢ مارك ألمانى .

١ مــارك ألـمـانــى = ٠,٤٥ دولار .

<u>المطلوب :</u>

تطبيق مفهوم العملـة الوظيفيـة علـى بنـد الآلات تمهيـداً لتجميعهـا علـى القـوائم المالية المجمعة للشركة الأم فى أمريكا بإفتراض الحالات الثلاثة للعملة الوظيفية .

مع أطيب التمنيات بالنجاح والتوفيق،

(قائمة المصطلحات) باللغة الإنجليزية

الإختصار	المصطلح	المعنى

AAA	American Accounting Association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants	شهادة جمعية المحاسبين القانونيين
ARC	Accounting Regularly Committee	اللجنة التنظيمية المحاسبية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين العموميين
APB	Accounting Principles Board	مجلس معاييرالمحاسبة البريطانى
AFA	Association of South East Asian	جمعية أمم شرق آسيا لإتحاد المحاسبين
CAP	Committee on Accounting Principles	لجنة الإجراءات المحاسبية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
IAS	International Accounting Standard	معيار المحاسبة الدولية
IASs	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASCA	The International Arab Society of Certified Accountants	المجمع العربى الدولى للمحاسبين القانونيين

(قائمة المصطلحات) باللغة الإنجليزية

SIC	Standing Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية

IASB	**International Accounthng Standards Board**	**مجلس معايير المحاسبة الدولية**
IAPC	**International Auditing Practices Committee**	**لجنة ممارسة المراجعة الدولية**
IFAC	**International Federation of Accountants Committee**	**لجنة الإتحاد الدولى للمحاسبين**
IFA	**International Federation of Accountants**	إتحاد المحاسبين الدولى



المراجع

أولاً: المراجع العربية

١- د/ أحمد بسيونى شحاته،د/ كمال الدين الدهرواى،المحاسبة المتقدمة،الدار الجامعية،الإسكندرية،١٩٩٨.

٢- د/ زين العابدين سعيد فارس،بحوث فى المحاسبة الدولية،مكتبة الجلاء الحديثة،بورسعيد،١٩٨٩.

٣- د/ عبد الوهاب غانم،المحاسبة الدولية،مكتبة الجلاء الحديثة،بورسعيد،٢٠٠١.

٤- د/ هادى محسن دعيه،الإتجاهات الحديثة فى المحاسبة الدولية،مكتبة الجلاء،بورسعيد،بدون سنه نشر.

٥- د/ محمد الفيومى محمد،الشركات الدولية:مدخل إقتصادى محاسبى، دار مطبوعات الجامعية،الإسكندرية،١٩٨٢.

٦- د/ محمد نصر الهوارى،نظرية المحاسبة فى ضوء معايير المحاسبة والمراجعة الدولية،مكتبة عين شمس،القاهرة،١٩٩٥.

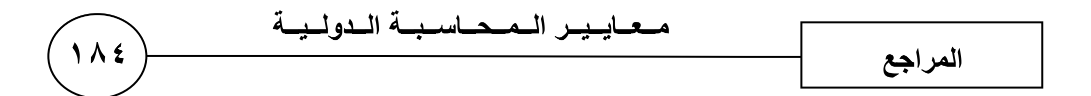
٧- د/ نرمين على المر،المحاسبة الدولية،مكتبة الجلاء الحديثة،بورسعيد،٢٠٠٥.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1-Floyd A. Beams,Advanced Accounting,New Jersey,Prenticc-Hall,Englewood Cliffs,1992.

2-Fredrcick D. Schoi and Gerhard G. Muller,An Introduction to Multinational Accounting,New Jersey,Prenticc-Hall,Englewood Cliffs,1978.

3-G.G. Mueller,'Accounting Principles Accepted in the U.S/ Versus Those Accpted Elsewhere".The International Journal of Accounting,Spring 1968.



4-Gerhard G. Muller and Others,Accounting:An International Perspective,U.S.A;Richard D. Irwin,Inc,1987.

5- Gerhard G. Muller,International Accounting ,New York : Macmillan,1967.

6- Ian J.Martin,Accounting and Control in the Foreign Exchange Market,Second Edition,London,Butteworth & Co, (Publishers) Ltd, 1993.
7- IASC,IAS 14,(Revised),Segment Reporting.
8- IASC,IAS33,Earnnings Pedr Share,1997.
9- Bardiey,F,"International Transfer Pricing",John Wiley&Sons Inc,New Y ork,1994.
10- Floyd A.B,"Advanced Accounting",Prentice Hell,Englewood Cliffs,New Jersey,1992.
11- Iqbal M.&Melcher T.,"International Accounting:Aglobal Perspective",South Western College PubliShing,1997.
12-Kolder.E.,"International Business Enterprise",Englewood Gliffs,N.J,1968.
13-Lee H.R,&Gray J.,"International Accounting And Multi National Enterprises",John Wiley .
14- Muller G.,"International Accounting",Macmilan,New York , 1982.

حالات عملية

فى مادة

معايير المحاسبة الدولية

الفرقة الرابعة

دكتور

السيد زكريا إبراهيم

المعهد العالى لإدارة المنشآت الصناعية وتكنولوجيا الإنتاج بالمحلة

أسم الطالب :--------------------------------------

الفرقة الدراسية :----------------------------------

رقم السكشن :-------------------------------------

نتيجة الطالب:	**الدرجة**	**التقدير**	**التوقيع**

على الطالب (الطالبة) القيام بنزع هذه الصفحة وجعلها غطاء للحالات العملية التى سيطلب منه (منها) وتقديمها إلى أستاذ المادة فى الموعد المحدد .

دراسة تطبيقية لبعض معايير المحاسبة الدولية

تـطـبـيـقـات

١

التطبيق الأول

تقـوم إحـدى الشـركات بإتبـاع نظـام المخـزون الـدورى وفيمـا يلـى البيانـات المستخرجة من سجلاتها عام ٢٠١٥ .

بـيــان	**وحدات**	**تكلفة الوحدة**	**إجمالى التكلفة**
مخزون أول الفترة ٢٠١٥/١/١	**٦٠٠**	**١٦**	**٩٦٠٠**
مشتريات ٢٠١٥/٢/٢٠	**٨٠٠**	**١٨**	**١٤٤٠٠**
مشتريات ٢٠١٥/٧/٢٥	**١٠٠٠**	**٢٠**	**٢٠٠٠٠**

مشتريات ٢٠١٥/١٠/١٨	٨٠٠	٢٢	١٧٦٠٠
إجمالى البضاعة القابلة للبيع	٣٢٠٠		٦١٦٠٠

وبفرض أن وحدات المخزون فى ٢٠١٥/١٢/٣١ تبلغ ١٧٢٠ وحدة وبيعت بمبلغ ٣٠ج للوحدة .

<u>المطلوب:</u> حساب تكلفة المخزون وفقاً للطرق التالية :

١- الطريقة المحددة بفرض أن المخزون موزع على النحو التالى :

٤٠٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/٢/٢٠ .

٦٠٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/٧/٢٥ .

٧٢٠ وحدة من الوحدات المشتراه فى ٢٠١٥/١٠/١٨ .

٢- طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً .

٣- طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً .

٤- طريقة المتوسط المتحرك .

نواتج الحل:

- تكلفة مخزون آخر الفترة (الطريقة المحددة) = ٣٥٠٤٠ جنيه .

- تكلفة مخزون آخر المدة (طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً) = ٣٦٠٠٠ جنيه .

- تكلفة مخزون آخر المدة (طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً) = ٣٠٤٠٠ جنيه .

- تكلفة مخزون آخر المدة (طريقة المتوسط المتحرك) = ٣٣١١٠ جنيه .

التطبيق الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بإحدى الشركات المساهمة :

- **فى ٢٠١٤/٥/٢٠ قامت الشركة الشرقية بشراء ٩٦٠٠ سهم (٢٠٪ من الأسهم العادية) لشركة القاهرة الصناعية بسعر ١٠٠ جنيه للسهم .**
- **فى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغت الأرباح المحققة لشركة القاهرة الصناعية ٤٠٠٠٠٠ جنيه،ويبلغ نصيب الشركة الشرقية فيه ٨٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠٠٠ × ٢٠٪) .**

- فى ٢٠١٥/١/٢٥ أعلنت شركة القاهرة الصناعية عن توزيع أرباح نقدية قدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه يبلغ نصيب الشركة الشرقية منها ٤٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠٠×٢٠٪) .
- فى ٢٠١٥/١٢/٣١ بلغت الخسائر المحققة بشركة القاهرة الصناعية ١٠٠٠٠٠ جنيه نصيب الشركة الشرقية منها ٢٠٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠٠ ×٢٠٪) .

المطلوب:

بإعتبارك خبيراً فى معايير المحاسبة المصرية بصفة عامة ومعيار المحاسبة الدولى رقم (٢٨) بعنوان المحاسبة عن الإستثمارات فى الشركات الزميله ..إعداد قيود اليومية اللازمة فى دفاتر المستثمر (الشركة الشرقية) لإثبات العمليات السابقة وفقاً لطريقتى التكلفة وحقوق الملكية وبغرض أن التعامل كان نقداً

التطبيق الثالث

قامت الشركة الشرقية فى ٢٠١٤/٤/٢٠ بشراء ٢٥٪ من الأسهم العادية لشركة المياه بلغ ٤٠٠٠٠٠جنيه وهو مساوى للقيمة الدفترية لرأس مال الأسهم .
فى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغت الأرباح المحققة لشركة المياه ٢٤٠٠٠٠ جنيه .
فى ٢٠١٥/٤/٢٠ أعلنت شركة المياه عن توزيع أرباح نقدية قدرها ١٦٠٠٠٠ج

<u>المطلوب:</u> إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بالشركة الشرقية وفقاً لطريقة حقوق الملكية بفرض أن التعامل كان نقداً .

التطبيق الرابع

فى ٢٠٢/٣/١ قامت إحدى الشركات المصرية بإستيراد آلات قيمتها مليون دولار من إحدى الشركات الأمريكية بالأجل عندما كان سعر صرف (الدولار= ٥,٣٠ جنيه مصرى) وفى ٦/٣٠ تاريخ إعداد الميزانية العمومية كان سعر الصرف (الدولار = ٥,٤٠ جنيه مصرى)،وفى ٨/٣٠ تم تسوية المعاملة وكان سعر الصرف (الدولار = ٥,٣٨ جنيه مصرى) .

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل مـن المسـتورد والمصدر (مع العلم بأنه يتم السداد بعملة المصدر) .

التطبيق الخامس

بفرض أن شركة الإنشاءات والطرق قد حصلت على عطـاء لإنشـاء طريـق معبـد فى الفترة مـن ٢٠١٣/٧/١ إلـى ٢٠١٥/١٠/٣١ بمبلـغ وقـدرة ٤٥٠٠٠٠٠ جنيـه مصـرى،وقد قـدرت الشـركة أن العقـد سـيكلفها مبلـغ وقـدرة ٤٠٠٠٠٠٠ جنيـه مصرى،وقد توفرت لديك المعلومات التالية خلال فترة تنفيذ العقد :

الإيضاحات	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
التكاليف بنهاية كل تاريخ	١٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٤٠٥٠٠٠٠
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	٣٠٠٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠	ــــ
الفواتيرالمقدمة للتحصيل حتى تاريخه	٩٠٠٠٠٠	٢٧٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠
النقدية المحصلة حتى تاريخه	٧٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠

المطلوب: إحسب الإيرادات التى تخص كل فترة .

التطبيق السادس

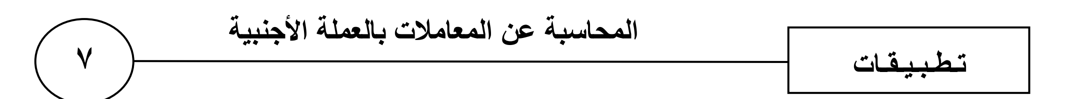
فى ٢٠١٤/١٠/١ قامت شركة "أرامكو" السعودية بالتعاقد مع شركة (سافا) التركية للصناعات المعدنية على توريد بعض المشتقات البترولية قيمتها ٤ مليون فرنك سويسرى على أن يتم السداد بالفرنك السويسرى بعد ٣ شهور من تاريخ شحن البضاعة الذى تم فى ٢٠١٤/١١/١ ،وقد كانت أسعار صرف الفرنك السويسرى مقابل الريال السعودى والليرة التركية على النحو التالى :

ريال سعودى ليرة تركية

٢٠١٤/١٠/١	١,٨٠	١١,٠٠
٢٠١٤/١١/١	١,٧٥	١١,٥٠
٢٠١٤/١٢/٣٠	١,٨٣	١٢,٤٠
٢٠١٥/٢/١	١,٨٥	١٣,٥٠

المطلوب:

إجراء قيود اليومية لدى كل من المصدر والمستورد بإستخدام الطريقة المزدوجة



التطبيق السابع

تعاقدت شركة الوليد السعودية مع شركة ليون الفرنسية على قيام شركة الوليد بتصدير بضاعة قيمتها ٢ مليون دولار على أن تسدد على دفعتين متساويتين تكون الدفعة الأولى بعد شحن البضاعة بشهر والثانية بعدها بثلاثة شهور،وقد تم شحن البضاعة يوم ٢٠٠٠/٧/٢٥ وتم سداد الدفعات فى مواعيدها،يتم تحويل العملة الأجنبية التى يحصل عليها المصدر فى نفس اليوم إلأى العملة الوطنية .

وقد كان سعر صرف الدولار الأمريكى مقابل كـلاً مـن الـريال السـعودى والفرنـك الفرنسى على النحو التالى :

	ريال سعودى	فرنك فرنسى
٧/٢٥	٣,٧٥	١,٨٧
٨/٢٥	٣,٨٠	١,٩٠
١١/٢٥	٣,٧٠	١,٩٢

المطلوب: **إثبات العمليات السابقة بدفتر كلاً من المصدر والمستورد .**

التطبيق الثامن

قامت شركة النـور للإستيراد والتصـدير فـى ٢٠١٥/١/١ بإسـتيراد بضـائع مـن شركة البركة القطرية بمبلغ ٢٠٠٠,٠٠٠ دولار أمريكى،ويتم السداد والتحصيل فى ٥/١ بالدولار الأمريكى،وقد كان سعر تحويل الدولار كما يلى :

	جنيه مصرى	ريال قطرى
فى ٢٠١٥/١/١	٤,٣٠	٣,٩٠
فى ٢٠١٥/٥/١	٤,٢٠	٣,٧٠

المطلوب: إثبات العمليات السابقة فى دفاتر اليومية لكلاً من المستورد والمصدر

التطبيق التاسع

فى ٢٠١٣/١١/١٨ قامت شركة "النهى المصرية" بتصدير بضاعة من المنسوجات القطنية لإحدى الشركات الفرنسية بمبلغ ٤٠٠٠٠ فرنك فرنسى على أن يتم السداد بعد شهرين،وفى ٢٠١٤/١/١٨ إستلمت الشركة المصرية شيك مصرفى بـــ٤٠٠٠٠ فرنك فرنسى،وقامت بتحويله إلى العملة المحلية (الجنيه المصرى) فى نفس اليوم،وقد كانت أسعار الصرف الفورية للفرنك الفرنسى كما يلى

فى ١١/١٨ الفرنك = ٠,٦٥ ج مصرى

فى ١٢/٣٠ الفرنك = ٠,٦٦ ج مصرى

فى ١/١٨ الفرنك = ٠,٦٤ ج مصرى

المطلوب:

إجراء قيود اليومية فى دفاتر شركة النهى المصرية لإثبات العمليات السابقة .

التطبيق العاشر

فى ٢٠٢/٣/١ قامت إحدى الشركات المصرية بإستيراد آلات قيمتها مليون دولار من إحدى الشركات الأمريكية بالأجل عندما كان سعر صرف (الدولار= ٥,٣٠ جنيه مصرى) وفى ٦/٣٠ تاريخ إعداد الميزانية العمومية كان سعر الصرف (الدولار = ٥,٤٠ جنيه مصرى)،وفى ٨/٣٠ تم تسوية المعاملة وكان سعر الصرف (الدولار = ٥,٣٨ جنيه مصرى) .

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل من المستورد والمصدر (مع العلم بأنه يتم السداد بعملة المصدر) .

التطبيق الحادى عشر

فى ٢٠٠٢/٥/١ قامت شركة "بن داوود" بالمملكة العربية السعودية بإستيراد بضائع ومنتجات قطنية من شركة "ميدل إيست" الإنجليزية مقابل مليون جنيه إسترلينى وتسدد القيمة بعد شهرين من تاريخه حيث كان سعر الصرف للجنيه الإسترلينى فى ذلك اليوم ٥,٧٠ ريال سعودى .

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر المستورد (شركة بن داوود) .

بفرض أن : أ- سعر الصرف فى تاريخ السداد كان ٥,٦٥ ريال سعودى .

ب- سعر الصرف فى تاريخ السداد كان ٥,٧٤ ريال سعودى .

التطبيق الثانى عشر

قامت شركة نور الهدى المصرية فى ١٩٩٧/١٠/١ بشراء بضاعة من شركة لانكوم الفرنسية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ فرنك على أن يتم السداد فى ١٩٩٨/٢/١ فإذا علمت أن أسعار الصرف للفرنك الفرنسى مقابل الجنيه المصرى كانت على النحو التالى :

١٩٩٧/١٠/١ ٠,٦٣ جنيه مصرى .

١٩٩٧/١٢/٣١ ٠,٦٤ جنيه مصرى .

١٩٩٨/٢/١ ٠,٦٢ جنيه مصرى .

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بدفتر المستورد (ويتم السداد بعملة المصدر) .

التطبيق الثالث عشر

اليك الميزانية العمومية لشركة جوفرالصناعية (شركة إنجليزية تتبع شركة أمريكية متعددة الجنسية) القيم بآلاف الجنيهات الإسترلينية فى ٢٠١٥/١٢/٣١ .

بيان	٢٠١٥	٢٠١٤
النقدية والذمم	٥٠٠٠	٤٠٠٠
المخزون السلعى	٣٥٠٠	٢٠٠٠
الأراضى	٣٠٠٠	٣٠٠٠
المبانى (بتكلفة ١٢٠٠٠)	٨٠٠٠	٩٠٠٠
الآلات (بتكلفة ١٠٠٠٠)	٦٠٠٠	٨٠٠٠
	٢٥٥٠٠	٢٦٠٠٠

المجموع	٦٥٠٠	٧٠٠٠
الدائنون وأوراق الدفع	٤٥٠٠	٦٠٠٠
قروض طويلة الآجل	٢٥٠٠	٢٠٠٠
ضرائب مؤجلة	٥٠٠٠	٥٠٠٠
رأس المال	٧٠٠٠	٦٠٠٠
أرباح محتجزة	٢٥٥٠٠	٢٦٠٠٠
المجموع		

واليك المعلومات المتعلقة بقائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٢٠١٥/١٢/٣١

٢٠٠٠٠ المبيعات، ١١٠٠٠ تكلفة المبيعات، ٢٠٠٠ مصروفات عمومية، ١٨٠٠ ضرائب دخل، ١٢٠٠ الأرباح الموزعة،وفى ٢٠١٤/١٢/٣١ بلغت قيمة الأرباح المحتجزة وفقاً للطريقة الزمنية ١٢٤٢٥ دولار أمريكى .

وكانت حركة أسعار صرف الدولار الأمريكى مقابل الجنيه الإسترالينى كالتالى :

أسعار الصرف	الدولار مقابل الإسترلينى
السعر السارى عند إصدار أسهم رأس المال،ونشأة الديون طويلة الأجل،وإقتناء الأصول الثابتة	١,٨٠ دولار
٢٠١٤/١٢/٣١	١,٥٠ دولار
السعر المتوسط لعام ٢٠١٥	١,٤٥ دولار
٢٠١٥/١٢/٣١	١,٣٠ دولار
سعر الصرف للمخزون فى ٢٠١٤/١٢/٣١	١,٥٢ دولار
سعر الصرف للمخزون فى ٢٠١٥/١٢/٣١	١,٣٤ دولار
سعر الصرف للأرباح الموزعة فى ٢٠١٥/٦/٣٠	١,٤٠ دولار

المطلوب : إعداد القوائم المالية المترجمة لشركة جوفر الإنجليزية التابعة للشركة الأمريكية متعددة الجنسية فى ٣١/ ٢٠١٥/١٢

تطبيقات — **ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية** — **١٤**

التطبيق الرابع عشر

بإفتراض أن إحدى الشركات التابعة فى سويسرا (شركتها الأم فى أمريكا) إشترت آلات بمبلغ ١٠٠٠٠فرنك سويسرى ويتم التسجيل فى دفاترها بالفرنك السويسرى وكانت أسعار التحويل كما يلى :

الأسعار التاريخية لتحويل العملة فى وقت الشراء :

١ فرنك سويسرى = ٠,٥٠ دولار .

١ فرنك سويسرى = ١,٢٥ مارك ألمانى .

١ مــارك ألـمـانــى = ٠,٤٠ دولار .

الأسعار الجارية لتحويل العملة (سعر الإقفال) وقت إعداد القوائم المالية :

١ فرنك سويسرى = ٠,٦٣٩ دولار .

١ فرنك سويسرى = ١,٤٢ مارك ألمانى .

١ مــارك ألـمـانــى = ٠,٤٥ دولار .

المطلوب :

تطبيق مفهوم العملـة الوظيفيـة علـى بنـد الآلات تمهيداً لتجميعها علـى القـوائم المالية المجمعة للشركة الأم فى أمريكا بإفتراض الحالات الثلاثة للعملة الوظيفية .

نواتج الحل:

- **الحالة الأولى: الآلات = ٦٣٩٠ دولار .**
- **الحالة الثانية: الآلات = ٥٠٠٠ دولار .**
- **الحالة الثالثة: الآلات = ٥٦٢٥ دولار .**